Dział podatkowy

Rok VIII LIPIEC-SIERPIEŃ 1939 Nr 7-8

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1

TREŚĆ NUMERU SIÓDMEGO I ÓSMEGO.

ORZECZENIA.

Ordynacja Podatkowa:

2662.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Orzeczenia podatkowe, dotyczące innych okresów — znaczenie.

Orzeczenia podatkowe, dotyczące innych okresów, nie mają wprawdzie znaczenia wiążącego, stanowią jednak środek dowodowy w zakresie stwierdzonych w nich okoliczności faktycznych.

Wyrok NTA z 1 maja 1939 l. rej. 2235/36 w sprawie Icka Szenberga przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku od placów budowlanych.

...Zaskarżone orzeczenia są uzasadnione tym, że powoływane przez stronę a dotyczące spornego placu orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego w sprawie wymiaru podatku od placów budowlanych za lata 1929 i 1930 nie ma istotnego wzgl. wiążącego znaczenia dla wymiarów za lata, o które chodzi w niniejszej sprawie.

Otóż aczkolwiek trafny jest pogląd, że orzeczenie podatkowe, dotyczące innych okresów, nie ma dla niniejszej sprawy znaczenia wiążącego, to jednak należy stwierdzić, że przez to nie traci ono charakteru dowodu w zakresie stwierdzonych w nim okoliczności faktycznych. Gdy więc wspomniane orzeczenie stwierdzało, jak widać z akt, że plac skarżącego, położony w Będzinie przy ul. Modrzejowskiej, w części niezabudowanej stanowi dziedziniec zakładu przemysłowego podatnika, a ta okoliczność właśnie miała istotne znaczenie dla niniejszych wymiarów, to pozwana władza nie mogła nie uznać tego orzeczenia za dowód istotny i nie mogła tego dowodu pominąć, lecz winna była rozprawić się z nim z uwzględnieniem całości materiałów, zawartych w aktach spraw, ew. po wyjaśnieniu, czy i o ile stan faktyczny, stwierdzony przez Województwo, uległ zmianom w latach następnych. Nierozprawienie się więc z powyższym dowodem należało uznać za istotną wadliwość postępowania....

2663.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Biegli: Powoływanie z listy przedstawionej przez instytucje samorządu gospodarczego.

Zarzut, że biegły, powołany celem ustalenia obrotu adwokata, nie po-

chodził z listy przedstawionej władzy skarbowej przez radę adwokacką, wymaga — jako konkretny — rozprawienia się w orzeczeniu władzy odwoławczej.

Wyrok NTA z 5 kwietnia 1939 l. rej. 4269/37 w sprawie Jana Zambrzyckiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1935.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana nie uwzględniła odwołania adw. Jana Zambrzyckiego od wymiaru podatku przemysłowego od obrotu z prowadzonej w r. 1935 kancelarii adwokackiej w Lipnie. W motywach orzeczenia odwoławczego podano, że wymiar podatku uzasadniony jest w postanowieniach ustawy o pod. przem. (poz. 716/34 Dz. Ust.), zaś na zmianę ustaleń wymiarowych nie mogło w niczym wpłynąć odwołanie dla braku konkretnych, należycie popartych zarzutów.

W skardze kasacyjnej zarzuca skarżący wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Zarzucanej wadliwości postępowania dopatruje się skarżący w nierozprawieniu się władzy pozwanej w zaskarżonym orzeczeniu z konkretnymi zarzutami odwołania.

W odwołaniu zwalczał skarżący opinię biegłego, na której władza wymiarowa oparła ustalenie wysokości obrotu, zarzucając, że biegły ten z pogwałceniem przepisu art. 70 § 3 O. P. powołany był spoza listy biegłych, przedstawionych władzy skarbowej przez Radę Adwokacką, oraz że opinia ta była błędna i niezgodna z rzeczywistością, co skarżący starał się wykazać załączonymi do odwołania dokumentami.

W myśl art. 70 § 3 O. P. biegłych powołuje się z list, przedstawionych władzom skarbowym przez instytucje samorządu gospodarczego. Samorząd ten według art. 76 konstytucji obejmuje m. i. izby wolnych zawodów. Zarzut zatem, że biegły wbrew przepisowi art. 70 § 3 O. P. nie pochodził z listy przedstawionej przez Radę Adwokacką, był w rozumieniu art. 105 zarzutem konkretnym, z którym władza odwoławcza stosownie do art. 116 O. P. obowiązana była rozprawić się w zaskarżonym orzeczeniu....

2664.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Wymiar za lata ubiegłe podatku przemysłowego od obrotu z pośrednictwa handlowego, wykonywanego obok handlu towarowego — brak charakteru dodatkowego wymiaru.

1. Pośrednictwo handlowe, wykonywane obok handlu towarowego w tym samym zakładzie, stanowi odrębne przedsiębiorstwo handlowe.

2. Wymiar podatku przemysłowego za lata ubiegłe od obrotu z pośrednictwa handlowego, wykonywanego obok handlu towarowego w tym samym zakładzie, nie jest wymiarem dodatkowym, wymagającym ujawnienia konkretnych okoliczności faktycznych.

Wyrok NTA z 21 grudnia 1937 l. rej. 2967/36, 2968/36 i 2969/36 w sprawie firmy „K. i A. Miklaszewski" w Krakowie przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1931, 1932 i 1933.

Firma K. i A. Miklaszewski w Krakowie wykupiła na lata 1931—1933 świadectwa przemysłowe II kat. przedsiębiorstw handlowych na prowadzenie przedsiębiorstwa kosmetyczno-perfumeryjnego a w złożonych zeznaniach o obrocie wykazała do opodatkowania podatkiem przemysłowym obrót z hurtowej i detalicznej sprzedaży wyrobów perfumeryjnych. Za lata 1931 i 1932 zbadano księgi handlowe firmy przed dokonaniem wymiaru podatku, zaś za r. 1933 wymierzono podatek bez zbadania zaofiarowanych ksiąg, — za wszystkie lata zgodnie z zeznaniami. Dopiero badanie księgowości firmy „Miraculum" Sp. z ogr. odp. w Krakowie, w dniu 14 listopada 1935, ujawniło, jak podają odpowiedzi władzy pozwanej na skargi kasacyjne, istnienie stosunku pośrednictwa handlowego firmy K. i A. Miklaszewski na rzecz tejże spółki. W wyniku ponownego badania ksiąg firmy K. i A. Miklaszewski ustalono do protokołu z 4 grudnia 1935, że firma ta poza handlem kosmetykami i fabrykacją tychże trudni się pośrednictwem przy sprzedaży artykułów, wyrabianych przez spółkę z ogr. odp. „Miraculum", za prowizją, księgowaną pod nazwą „rabaty", oraz że ponadto otrzymywała zwrot wydatków na subagenta pod nazwą „extrarabatu" i pewną miesięczną kwotę na koszty dodatkowe, tudzież że przyjęła odpowiedzialność del credere. Sprzedawany za pośrednictwem firmy K. i A. Miklaszewski towar fakturowała sama spółka z ogr. odp. Obrót prowizyjny ustalono w sumach 109.360 zł, 99.459 zł i 100.423 zł. Protokół stwierdza, że sum tych firma do opodatkowania nie zeznała.

Według znajdujących się w aktach administracyjnych arkuszy wy-

miarowych, właściwy Urząd Skarbowy wymierzył firmie K. i A. Miklaszewski dodatkowo na zasadzie art. 104 O. P. podatek przemysłowy od obrotu przedsiębiorstwa pośrednictwa handlowego. Po zasięgnięciu podstaw wymiaru firma zakwestionowała legalność wymiarów, ponieważ według udzielonych podstaw wymiarowych władza nie ustaliła żadnych nowych okoliczności konkretnych, ujawnionych po pierwotnym wymiarze, za czym dodatkowym wymiarom zbywa podstawy prawnej w myśl art. 84 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym.

Zaskarżone odmowne orzeczenia Komisji Odwoławczej wskazują art. 104 O. P. jako podstawę prawną wymiarów, gdyż chodzi o nowe wymiary, wobec czego odpada potrzeba ustalenia nowych okoliczności, później ujawnionych.

Skargi kasacyjne powtarzają zarzuty, podniesione w odwołaniach przeciw dopuszczalności dodatkowych wymiarów na zasadzie ust. 2 art. 84 ustawy o pod. przem. wzgl. art. 104 O. P. bez ustalenia nowych konkretnych okoliczności, ujawnionych po pierwotnym wymiarze, a ponadto kwestionują stanowisko władzy pozwanej, jakoby dokonano nowych wymiarów a nie wymiarów dodatkowych, ponieważ skarżąca nabyła na każdy rok tylko po jednym świadectwie przemysłowym II kat. handl. i prowadziła przedsiębiorstwo na rachunek własny, zajmując się także czynnościami pośrednictwa w tym samym lokalu, będąc do tej działalności uprawniona w ramach nabytego świadectwa. Na poparcie powyższych zarzutów powołuje się skarżąca firma na doliczanie przez Urząd Skarbowy odsetek zwłoki do należności podatkowych, obecnie wymierzonych, co zdaniem skarżącej dobitnie świadczyć ma o dodatkowym stosunku nakazów zapłaty do wymiarów już dokonanych.

NTA rozważył co następuje:

Obrona skarżącej podjęła w płaszczyźnie art. 84 ust. 2 ustawy o pod. przem. chybia najwidoczniej celu, skoro władza pozwana zupełnie jasno i kategorycznie orzeczenie swe oparła nie na tym przepisie, a nawet wręcz stwierdza, iż nie chodzi o dodatkowe wymiary, oparte na później ujawnionych konkretnych okolicznościach faktycznych, wskutek których wymiary pierwotne okazały się za niskie, lecz chodzi o nowe wymiary podatku a więc od obrotu przedsiębiorstwa, przy wymiarze podatku w swoim czasie opuszczonego.

Otóż art. 104[1] O. P. z 15 marca 1934 poz. 346 Dz. Ust. nosi nadpis „dodatkowe wymiary" i rozumie przez dodatkowe wymiary zarówno późniejszy wymiar podatku za minione okresy podatkowe, w wypadku opuszczenia lub niewłaściwego uwolnienia płatnika (wymiar pierwotny), jako też późniejsze sprostowanie pierwotnego za niskiego wymiaru na podstawie

[1] Art. 98 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

później ujawnionych konkretnych okoliczności faktycznych (późniejszy domiar). Ordynacja nakazuje w obydwóch tych — istotnie różnych — wypadkach pociąganie płatników do podatku „dodatkowo“ za cały czas ubiegły.

Jeśliby więc nawet trafne było twierdzenie skargi, że władze wymiar podatku od obrotu z pośrednictwa handlowego za lata 1931—1933 określiły jako wymiary „dodatkowe“, to użyły tylko określenia zbiorowego podanego w samej O. P. Nazwanie wymiarów dodatkowymi nie przemawia za tezą skargi, że tym samym władze dokonały sprostowania czy uzupełnienia pierwotnych wymiarów podatku przemysłowego od obrotu, zeznanego z przedsiębiorstwa hurtowej i detalicznej sprzedaży artykułów kosmetyczno-perfumeryjnych, w trybie domiaru, który winien się opierać na nowych konkretnych okolicznościach faktycznych, ujawnionych po dokonaniu owych wymiarów pierwotnych.

Opieranie takiego wniosku na okoliczności doliczania odsetek zwłoki do należności podatkowych, objętych wymiarami dodatkowymi, zawodzi w zupełności, albowiem według art. 2 ustawy z 18 marca 1935 o pobieraniu odsetek od zaległości w podatkach państwowych i innych daninach publicznych „zaległościami“ są wszelkie w terminie płatności nieuiszczone daniny publiczne, wyliczone w art. 1, do których należy także podatek przemysłowy, bez różnicy trybu wymiarowego. O płatności zaś podatku od obrotu stanowią art. 75 i 84 ust. 3, a o obowiązku uiszczania i terminach płatności zaliczek podatkowych art. 56 ustawy podatkowej, podtrzymane w art. 103[1] O. P. z 1934 r. Jeżeli zatem skarżąca miała zastrzeżenia prawne co do zasadności obciążenia odsetkami zwłoki należności podatkowych, objętych wymiarem dodatkowym, to mogła wykorzystać przysługujące jej prawo obrony. Zaniechanie tej obrony nie uzasadnia konkluzji kasacyjnej o znaczeniu prawnym policzonych odsetek.

Poza tym właśnie formalna strona aktów wymiarowych przemawia przeciw skarżącej, albowiem wymiary dodatkowe nie nawiązują do podstaw ustalonych przy pierwotnych wymiarach, nie ustalają, ani że pierwotne wymiary były za niskie, ani ostatecznej właściwej wysokości obrotu podatkowego i nie wyprowadzają różnicy obrotu, od której należy wymierzyć i pobrać podatek dodatkowy w trybie „domiaru“.

Pozostaje zatem do rozważenia drugi zarzut skarg, czy władze nie obraziły przepisów O. P. lub ustawy o pod. przem., uznawszy czynności pośrednictwa handlowego za oddzielne przedsiębiorstwo, przez skarżącą prowadzone, którego obrotu ani nie zeznano do wymiaru podatku, ani nie opodatkowano w właściwym czasie.

Skarżąca broni się argumentem, że nabyła na każdy z lat 1931—1933

---

[1] Art. 97 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

tylko jedno świadectwo przemysłowe II kat. handl. na sprzedaż hurtową i detaliczną artykułów perfumeryjnych, które uprawnia samo przez się do czynności pośrednictwa handlowego.

Wyraźnego przepisu ustawy skarżąca nie wskazała. Art. 10 ustawy głosi wprawdzie, że świadectwa winny nabywać: przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe dla każdego przez nie prowadzonego oddzielnego zakładu handlowego wzgl. przemysłowego, a art. 11 konkretyzuje pojęcie zakładu handlowego w rozumieniu ustawy, lecz o podziale przedsiębiorstw na poszczególne rodzaje i kategorie stanowi dopiero art. 23 ustawy i powołana w nim taryfa. Otóż taryfa różniczkuje wyraźnie w części II lit. A w grupie przedsiębiorstw handlowych między przedsiębiorstwem prowadzącym handel towarowy (p. I) i przedsiębiorstwem pośrednictwa handlowego (p. VI), ustalając dla każdego z tych rodzajów inne, odmienne kryteria, podstawowe dla ich podziału na kategorie taryfowe. Okoliczności te uzasadniają w dostatecznej mierze wniosek, że w rozumieniu ustawy sprzedaż towarów w imieniu i na rachunek własny jest czymś zupełnie różnym od pośrednictwa handlowego na rachunek osoby trzeciej, i że są to dwa oddzielne przedsiębiorstwa stanowiące odrębne przedmioty podatkowe. Okoliczność, czy nabyto dla każdego z nich właściwe świadectwo przemysłowe, jest zagadnieniem odrębnym, a zaniedbanie nabycia świadectwa nie może stanowić podstawy do zarzutu niedopuszczalności uznania pośrednictwa handlowego za przedsiębiorstwo oddzielne do wymiaru podatku przemysłowego od obrotu, tym bardziej, że nawet art. 52 ustawy — o zeznaniach o obrocie — nawiązuje do zaliczenia zakładów czy przedsiębiorstw w taryfie do określonych kategorii, a nie opiera się na fakcie nabycia świadectw. Przepis art. 24 ustawy, rozwiązujący zagadnienie właściwego świadectwa przemysłowego w wypadku prowadzenia w jednym zakładzie handlowym handlu mieszanego, nie odnosi się do wypadku łączenia w tym samym pomieszczeniu przez ten sam podmiot różnorodzajowych przedsiębiorstw handlowych, lecz ma zastosowanie wyłącznie do wypadku kumulacji w jednorodzajowym przedsiębiorstwie czynności handlowych, z których każda wchodzi w zakres innej kategorii świadectwa danego rodzaju przedsiębiorstwa.

Skarżąca nie twierdzi, by w konkretnej sprawie chodziło jedynie o sporadyczne czynności pośrednictwa dokonywane ubocznie i dorywczo w związku z przedsiębiorstwem handlu towarowego, a zatem o transakcje pozbawione cech stałości i mogące wypełnić cel i istnienie oddzielnego przedsiębiorstwa, a wysokość rocznych obrotów prowizyjnych nie nasuwa w tym kierunku wątpliwości.

W tym stanie rzeczy podniesiony zarzut przeciw uznaniu pośrednictwa

handlowego za oddzielne przedsiębiorstwo okazał się w świetle wywodów skarg chybiony.

W konkluzji NTA orzekł przeto oddalenie skarg jako nieuzasadnionych.

I. Nie jest trafne utożsamienie przez NTA w powyższym wyroku (tak samo w wyroku OPA 2586/39) „niewłaściwego uwolnienia" płatnika z „opuszczeniem". Gdy płatnika opuszczono, nie istnieje prawomocne orzeczenie (art. 39 § 2 O. P.), które należałoby zmienić przez późniejszy domiar; gdy wymiar jest zbyt niski, istnieje wprawdzie orzeczenie, ale jest ono zawsze w y m i a r e m, a zatem prawomocnym ustaleniem podatku w pewnej kwocie. Cóż jednak, gdy chodzi o prawomocne orzeczenie n e g a t y w n e, tj. uznające nienależność podatku (art. 39 § 2 O. P.), wydane na skutek odwołania albo na skutek skargi do NTA? Nie można wówczas mówić o „zbyt niskim wymiarze", skoro wymiar właśnie uchylono; a nie jest to też „opuszczenie", skoro właśnie płatnika pociągnięto pierwotnie do zapłaty. O tyle więc istnieje w naszym prawie „wymiar negatywny" (por. Szatensztejn glosa w OPA 1572/36). Do tej właśnie sytuacji odnosi się postanowienie ustawy, dopuszczające wznowienie w przypadku „niewłaściwego uwolnienia".

Wynika stąd dalej, że wymiar dodatkowy w przypadku niewłaściwego uwolnienia, ponieważ chodzi o wznowienie postępowania zakończonego prawomocnym orzeczeniem, w y m a g a ujawnienia nowych konkretnych okoliczności. Inaczej bowiem prawomocność orzeczeń byłaby całkowicie zachwiana. Gdyby teza NTA miała się utrzymać, byłoby dla płatnika (mającego prawo do zupełnego uwolnienia od nałożonego podatku) zawsze korzystniej uznać wymiar w najniższej kwocie: w tym przypadku bowiem wymiar dodatkowy wymagałby niewątpliwie ujawnienia nowych okoliczności konkretnych, podczas gdy przy zupełnym zwolnieniu nie byłoby tego ograniczenia.

II. Wymiar dodatkowy napotyka na trudności w przypadku, gdy wymiar pierwotny oparty był na s z a c u n k u. Przed O. P. (poza opodatkowaniem na podstawie ksiąg) wymiar taki był regułą, jak to słusznie stwierdził Minister Skarbu w okólniku z 29 stycznia 1935 L. D. V. 3817/1/35 Dz. Urz. nr 3 poz. 55. Dlatego trudno było ustalić, czy komisja szacunkowa, a więc ciało zbiorowe, wzięła pewien materiał pod uwagę przy wymiarze pierwotnym, czy też nie. Po zniesieniu komisji szacunkowych pozostały jako ciała zbiorowe komisje odwoławcze. Jednakże art. 70 O. P., ustalając zasadę oparcia wymiaru na ujawnionym w aktach materiale faktycznym, pozwala obecnie na jasne rozwiązanie: materiał nie ujawniony w aktach wymiaru pierwotnego w zasadzie nie był podstawą pierwotnego wymiaru. Cóż jednak, gdy władza wbrew art. 70 pierwotnego materiału w akcie należycie nie ustaliła? Otóż konsekwencje tego ponieść musi Skarb, którego organ uniemożliwił kontrolę kasacyjną: dlatego domniemanie w tym przypadku przemawiać będzie za tym, że okoliczności, na których oparto wymiar dodatkowy, nie są nowoujawnione.

III. a) Z orzecznictwa NTA wynika norma, że szczególnie przy wymiarze dodatkowym — „z uwagi na specyficzny charakter, jaki nosi w ogóle instytucja dodatkowego wymiaru" — przestrzegać należy ściśle zasady wysłuchania płatnika, tj. umożliwić płatnikowi oświadczenie się na nowoujawnione okoliczności (OPA 2668/39, 2669/39, 2670/39). NTA uważa wprawdzie (OPA 2670/39), że zasada ta nie oznacza konieczności udziału płatnika w ustalaniu danych faktycznych, ale nie narusza to samej zasady, iż w każdym razie płatnik otrzymać ma wiadomość o zebranym ma-

teriale najdalej w postępowaniu odwoławczym (OPA 2670/39). Oczywiście, w przypadku, gdy wymiar dotknąć ma płatnika, który złożył zeznanie oparte na księgach, albo gdy chodzi o niezeznane źródła, zasada wysłuchania płatnika urzeczywistniona być ma w formie tzw. dekretu wątpliwości z art. 71 O. P., zawierającego należycie skonkretyzowane dane, już w I instancji, a najdalej w instancji odwoławczej. Jest to tym ważniejsze, że przecież bardzo często wymiar dodatkowy opiera się na nowym „materiale informacyjnym“, który — jak słusznie stwierdza NTA — sam przez się nie stanowi żadnego dowodu i wartość ma tylko wtedy, gdy płatnik nie wyjaśni sprzeczności pomiędzy tym materiałem a księgami itp. (OPA 2376/38 i 2521/39).

b) Jest tedy oczywiste, że obowiązek podania płatnikowi do wiadomości konkretnych danych zmusza władze do należytego ustalenia przesłanek wymiaru dodatkowego. Gwarancję tę powiększa jeszcze teza wyroku OPA 2674/39, w którym NTA ustala obowiązek władzy wymiarowej uzasadnienia z urzędu wymiarów dodatkowych, nawet w braku żądania płatnika z art. 101 O. P. W praktyce dotychczas wymiary dodatkowe uzasadniała władza wymiarowa tylko na żądanie; obecnie ulec to powinno zmianie i wymiar dodatkowy powinien być już od razu doręczany z należytym uzasadnieniem. Należy to powitać, albowiem wszelkie rozszerzenie obowiązku uzasadniania jest krokiem naprzód.

IV. Zakres wznowienia ograniczony jest do punktów, co do których ujawniono nowe konkretne okoliczności. Ani władza, ani płatnik nie mogą korzystać z dodatkowego wymiaru, aby wzruszać zagadnienia, prawomocnie rozstrzygnięte, a na które nowy materiał nie ma wpływu. Uznanie ksiąg handlowych za nierzetelne obala oczywiście całość wymiaru pierwotnego; natomiast kwestionowanie w trybie wymiaru dodatkowego tylko kursu przeliczenia waluty, przyjętego w księgach gospodarczych, nie uzasadnia wzruszania pierwotnego wymiaru poza tym zakresem. Władza (ani płatnik) nie może przy tej sposobności „poprawiać“ wymiaru pierwotnego w zakresie szerszym, aniżeli to uzasadniają nowoujawnione okoliczności (OPA 2665/39).

V. Władza, korzystając z uprawnień art. 98 O. P., winna pod kontrolą Trybunału samodzielnie ocenić, czy zachodzą przesłanki wznowienia; orzeczenie władzy innej, w szczególności zapadłe w postępowaniu karno-podatkowym samo przez się nie może być podstawą wznowienia. Dlatego nie można przyjąć argumentacji NTA w cyt. wyżej wyroku (OPA 2665/39), w którym — na tle ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) — orzeczono: „Art. 96 stanowi, iż świadome złożenie nieprawdziwych zeznań lub wyjaśnień w celu uszczuplenia podatku dochodowego podlega karze, niezależnie od obowiązku dopłaty należnego podatku. Przepis ten musi być w związku z art. 85 rozumiany w ten sposób, iż stwierdzenie popełnienia określonego nim czynu karygodnego stanowi nowoujawnioną okoliczność, uzasadniającą prawo władzy dokonania dodatkowego wymiaru“. Otóż przesłanką wznowienia są nowoujawnione konkretne okoliczności, podczas gdy okoliczności, będące podstawą orzeczenia karnego, bynajmniej nie muszą być nowoujawnione. Orzeczenie karne z art. 176 O. P. samo przez się nie stanowi więc podstawy wymiaru dodatkowego. Dlatego wywody Lemkina (glosa OPA 2299/38) wymagają uzupełnienia o tyle, że okoliczności, ustalone orzeczeniem karnym, muszą być także nowoujawnione i konkretne, aby uzasadnić mogły wymiar dodatkowy. Dlatego też ostać się może pogląd NTA, który pominął zarzuty skargi, dotyczące braku znamion czynu karygodnego, ustalonego już orzeczeniem karnym; nie zwalniało to jednak Trybunału od badania, czy wyczerpane są zarazem przesłanki dodatkowego wymiaru.

Dr Stefan Rosmarin

2665.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione“ okoliczności[1]. — Zakres dodatkowego wymiaru.

Stwierdzenie popełnienia przestępstwa podatkowego przez świadome złożenie nieprawdziwych zeznań lub wyjaśnień w celu uszczuplenia podatku dochodowego uzasadnia dokonanie dodatkowego wymiaru, jednak tylko w tych granicach, w jakich czyn ten wpłynął na pierwotny wymiar podatku.

Wyrok NTA z 29 stycznia 1935 l. rej. 4845/31 w sprawie Wiktora R. przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Skarżącemu wymierzono podatek dochodowy na r. 1928 zgodnie z zeznaniem, opartym na księgach gospodarczych, po przeprowadzeniu rewizji tych ksiąg, przy której żadnych uchybień nie stwierdzono. Przy dodatkowej rewizji ksiąg stwierdzono natomiast uszczuplenie dochodu podatkowego przez przeliczanie dochodów, wpływających w markach niemieckich, na złote nie po kursie rzeczywistym, ale po kursie niższym. Na tej podstawie nałożono na płatnika karę pieniężną w myśl art. 96 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.) oraz wymierzono dodatkowy podatek na zasadzie art. 85 ustawy. Przy obliczaniu dodatkowego podatku doliczono do pierwotnie przyjętej podstawy wymiaru: a) różnicę 116.556 zł 47 gr powstałą z przeliczenia marek niemieckich po 1,25 zł, zamiast po 2,13 zł, b) podarunki 219 zł 94 gr, c) inwestycje i składkę pryw. 545 zł 90 gr i d) zaległe składki do Spółki brackiej 6.016 zł 68 gr.

W odwołaniu przeciw dodatkowemu wymiarowi zwalczał skarżący jego dopuszczalność z punktu widzenia art. 85 ustawy, nadto zasadność doliczenia ad d) i żądał uwzględnienia przepisów ustawowych, dotyczących opodatkowania nadzwyczajnych wyrębów.

Zaskarżoną decyzją odwołanie odrzucono, opierając się na przepisie art. 85 ustawy i na fakcie świadomego uszczuplenia podatku przez niewłaściwe przerachowanie marek niem. na złote, co do doliczenia ad d) — na tym, iż składki dotyczą okresu poprzedniego, w końcu co do nieuwzględnienia nadzwyczajnego wyrębu — na tym, że zarzut ten dotyczy pierwotnego wymiaru, już prawomocnego a nie wymiaru dodatkowego, będącego przedmiotem odwołania.

---

[1] Por. OPA 2550/39, 2666/39 i n.

W skardze zarzuca płatnik niedopuszczalność dodatkowego wymiaru zarówno z punktu widzenia art. 85 jak i 96 ustawy, podnosząc brak świadomego i umyślnego uszczuplenia podatku, poza tym powtarza merytoryczne zarzuty odwołania.

NTA rozważył co następuje:

Art. 96 ustawy o pod. doch. stanowi, iż świadome złożenie nieprawdziwych zeznań lub wyjaśnień w celu uszczuplenia podatku dochodowego podlega karze, niezależnie od obowiązku dopłaty należnego podatku. Przepis ten musi być w związku z art. 85 ustawy rozumiany w ten sposób, iż stwierdzenie popełnienia określonego nim czynu karygodnego stanowi nowoujawnioną okoliczność, uzasadniającą prawo władzy dokonania dodatkowego wymiaru.

Skoro w niniejszym wypadku orzeczenie Komisji Szacunkowej o dodatkowym wymiarze oparte zostało na tym, że skarżący popełnił czyn karygodny z art. 96 ustawy przez nieuwzględnienie w zeznaniu o dochodzie różnicy, wynikłej z przeliczania marek niemieckich na złote po nierealnym kursie, to dokonanie przez tę Komisję dodatkowego wymiaru znajdowało uzasadnienie w przepisach art. 85 w związku z art. 96 ustawy — jednak oczywiście tylko w tych granicach, w jakich czyn ten wpłynął na pierwotny wymiar podatku. Orzeczenie ustala różnicę, powstałą z zastosowania stałego kursu marki, na 116.556 zł 47 gr, dolicza jednak równocześnie do podstawy wymiaru kwoty, które niewątpliwie nie mają żadnego związku z przeliczeniem marek na złote. Do tych pozycji nie odnosi się stwierdzenie czynu karygodnego z art. 96 ustawy, ten przepis zatem nie może uzasadnić dodatkowego wymiaru. Dodatkowy wymiar oparty został co do nich jedynie na wynikach przeprowadzonego po dokonaniu wymiaru pierwotnego ponownego badania ksiąg. Przy pierwotnym wymiarze pozycje te nie zostały doliczone z powodu bądź przeoczenia ich przy rewizji, bądź odmiennej ich kwalifikacji prawnej ze strony organu przeprowadzającego tę rewizję. Jednak według judykatury NTA dokonanie dodatkowego wymiaru w tych warunkach nie jest dopuszczalne, gdyż treść ksiąg płatnika, badanych już przy pierwotnym wymiarze, nie może być uznana za „później ujawnioną". Co do tej więc części zaskarżonego orzeczenia, którą podtrzymane zostało doliczenie kwot 219 zł 94 gr, 545 zł 90 gr i 6.016 zł 68 gr, zachodzi obraza przepisu art. 85 ustawy o pod. doch. Zarzuty skargi, dotyczące braku znamion czynu karygodnego w odniesieniu do faktu, który był podstawą wymierzenia kary z art. 96 ustawy, pominął NTA, gdyż o przestępstwie orzekła, jak to jest niesporne, powołana władza skarbowa, a dla dalszego postępowania w tej mierze właściwe są jedynie sądy powszechne (art. 99 ust. ost. ustawy o pod. doch.).

Zarzuty skargi, dotyczące niezastosowania przy pierwotnym wymiarze przepisów prawnych o opodatkowaniu nadzwyczajnych wyrębów, uchy-

lają się od rozpoznania wobec prawomocności pierwotnego wymiaru i braku podstawy do rozpatrywania tej kwestii przy sposobności dodatkowego wymiaru, opartego na stanie faktycznym, nie mającym żadnego związku z kwestią nadzwyczajnego wyrębu....

W tym stanie rzeczy uchylił NTA zaskarżone orzeczenie tylko o ile ono dotyczy doliczenia kwot 219 zł 94 gr, 545 zł 90 gr i 6.016 zł 68 gr jako niezgodne z ustawą.

2666.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione" okoliczności[1].

Dane dotyczące rzeczywistej ilości wyprodukowanego towaru, zaczerpnięte z ksiąg i zapisków przedsiębiorstwa, ujawnionych już po dokonaniu pierwotnego wymiaru, mogą być uznane za „później ujawnione" okoliczności, uzasadniające dodatkowy wymiar.

Wyrok NTA z 6 maja 1935 l. rej. 3548/33 i 3549/33 w sprawie Dawida Grynberga przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1929 i 1930.

Skarżący deklarował w zeznaniach obrót z fabryki pończoch za r. 1929 na kwotę 169.000 zł, a za r. 1930 na 120.000 zł, zaś Komisja Szacunkowa ustaliła obrót za r. 1929 na 250.000 zł a za r. 1930 na 300.000 zł.

Płatnik odwołał się tylko od wymiaru podatku za r. 1930. W odwołaniu tym prosił o ustalenie obrotu w sumie zeznanej podnosząc, że fabryka jego była nieczynna przez pierwsze cztery miesiące roku, że jeśli się oprzeć na sumie wypłaconej za r. 1930 robocizny w kwocie 37.000 zł i zastosować mnożnik 4, to obrót jego mógł wynieść co najwyżej 140.000 zł, dalej, że fabrykacja odbywała się na maszynach starego typu i że cena pończoch w r. 1930 spadła blisko o 30%.

Przed rozstrzygnięciem tego odwołania przeprowadzona została lustracja przedsiębiorstwa płatnika w dniu 29 lutego 1932, w czasie której ujawniono szereg ksiąg i zapisków.

Komisja Odwoławcza uchwałą z 11 kwietnia 1932 odrzuciła odwołanie i doszedłszy na podstawie wyników badania znalezionych zapisków do

---

[1] Por. OPA 2665/39, 2667/39 i n.

przekonania, że obrót płatnika za r. 1930 był znacznie większy od ustalonego przez Komisję Szacunkową, postanowiła zwrócić jej sprawę celem uzupełnienia postępowania wymiarowego.

W odwołaniach swych, jak i w odpowiedziach na sprzeciwy, zarzucił dziernika 1932 opodatkowała płatnika dodatkowo za r. 1929 od obrotu w kwocie 170.000 zł, zaś za r. 1930 dokonała uzupełniającego wymiaru od sumy 122.000 zł.

Przeciwko uchwałom tym Przewodniczący Komisji Szacunkowej wniósł sprzeciwy, w których wywodzi, że płatnik według ujawnionych ksiąg sprzedał w r. 1929 ogółem 50.827 tuzinów różnych pończoch i skarpetek, przedstawiających wartość 690.000 zł, zaś w r. 1930 ogółem 38.971 tuzinów, przy czym obrót w tym roku wynosił 723.539 zł, wobec czego dodatkowemu opodatkowaniu powinna ulec za r. 1929 suma 440.000 zł, a za r. 1930 suma 423.539 zł.

Również płatnik odwołał się od powyższych wymiarów.

W odwołaniach swych, jak i w odpowiedziach na sprzeciwy, zarzucił płatnik, że dane książkowe, ustalone zresztą bez jego współudziału, nie stanowią nowych okoliczności konkretnych w rozumieniu art. 84 ustawy o pod. przem., gdyż materiał ten mogły władze wymiarowe uzyskać od niego już przy wymiarze pierwotnym, że ani księga produkcji ani księga magazynowa nie przedstawia danych o sprzedaży, a nawet nie odtwarza realnej ilości wyprodukowanego towaru, gdyż rejestruje ten sam wyrób trzykrotnie tak, że rzeczywista ilość produkcji jest trzykrotnie mniejsza od danych, wykazanych w tych księgach, że ustalenie produkcji z maszyn cottonowych za r. 1929 na podstawie danych, zawartych w księgach za ostatnie dwa miesiące tego roku, jest błędne wobec tego, że produkcja w tych miesiącach jest najintensywniejsza, dalej, że o ile chodzi o r. 1930, to i inne dane, wynotowane z ksiąg, nie usprawiedliwiają dodatkowego wymiaru, w szczególności ani dane, dotyczące zakupu przędzy, ani dane, dotyczące wpływu z weksli, który faktycznie wyniósł około połowę ustalonej na podstawie ksiąg sumy 461.397 zł, gdyż reszta dotyczy lat ubiegłych oraz prolongat, ani też własne akcepty, wystawione na kwoty 40.218,30 zł i 13.941,88 dol., gdyż stanowią one pokrycie ceny kupna maszyn, wreszcie że Komisja, ustalając obrót według produkcji, identyfikowała produkcję ze sprzedażą wbrew art. 5 p. 7 ustawy o pod. przem. i że sprzeciw Przewodniczącego Komisji jest ustawowo niedopuszczalny.

Komisja Odwoławcza uchwałami z 14 lutego 1933 uwzględniła sprzeciwy Przewodniczącego Komisji Szacunkowej, odrzuciła natomiast odwołania płatnika i ustaliła obrót podlegający dodatkowemu opodatkowaniu za r. 1929 na 440.000 zł, zaś uzupełniającemu opodatkowaniu za r. 1930 na 423.539 zł.

...NTA rozważył w granicach skarg co następuje:

Tak w jednej jak i w drugiej skardze zarzuca skarżący, że dane, na zasadzie których był dokonany dodatkowy wymiar i opierał się sprzeciw Przewodniczącego Komisji, nie stanowiły nowych okoliczności w rozumieniu ustawy.

...Zarzut braku nowych konkretnych okoliczności, skierowany przeciwko... dodatkowemu wymiarowi za r. 1929, uznał Trybunał za nietrafny. Jest bowiem rzeczą niesporną, że dodatkowy wymiar oparła władza wymiarowa na danych, zaczerpniętych z ksiąg i zapisków przedsiębiorstwa, ujawnionych już po dokonaniu pierwotnego wymiaru, czyli, że podstawę wymiaru stanowiły nowe okoliczności, o których władza nie miała żadnych wiadomości przy pierwotnym wymiarze. Myli się zaś skarżący twierdząc, że zaczerpnięte z ksiąg dane, jako oparte na produkcji maszyn i cenie tuzina pończoch, są powszechnie wiadome i w żadnym stadium wymiaru podatku nie stanowią novum. O ile bowiem możnaby się zgodzić z twierdzeniem, że ceny jednostkowe mogą być powszechnie wiadome i to tylko w przybliżeniu, to żadną już miarą nie można przyznać racji twierdzeniu, że dane, dotyczące rzeczywistej ilości wyprodukowanego towaru, są również notorycznie znane, nie chodzi tu bowiem o teoretyczną maksymalną wydajność maszyn, lecz o faktyczny wynik produkcji fabryki w pewnym okresie czasu, a dane takie znane są oczywiście tylko samemu przedsiębiorcy. Błędne też jest twierdzenie, że nie było żadnych przeszkód, by dane te były wykorzystane przy pierwszym wymiarze, skoro skarżący nie podał ich do wiadomości władzy wymiarowej we właściwym czasie....

2667.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione" okoliczności[1].

Stwierdzenie, iż płatnik do ksiąg handlowych, na których władza oparła się przy wymiarze podatku przemysłowego, nie wpisywał wszystkich zaszłości przedsiębiorstwa, uzasadnia dodatkowy wymiar — niezależnie od tego, czy wyrok zasądzający za przestępstwo z art. 106 ustawy o pod. przem. jest prawomocny.

Wyrok NTA z 4 listopada 1936 l. rej. 6922/34—6926/34 w sprawie firmy: „Otto B. i S-ka" przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie dodatkowych wymiarów podatku przemysłowego za lata 1929 i 1930.

---

[1] Por. OPA 2665/39, 2666/39, 2668/39 i n.

... Obrona ... [oparta na tym, że wyrok zasądzający kierownika firmy za przestępstwo z art. 106 ustawy o pod. przem. nie jest jeszcze prawomocny] jest chybiona. Sądowe postępowanie karne jest bowiem konieczne dla ustalenia, czy i komu należy przypisać przestępstwo z art. 106 ustawy o pod. przem., lecz zbędne jest dla ustalenia, czy zachodzą warunki zastosowania art. 84 tej ustawy. Dla uzasadnienia zaś zastosowania tego ostatniego przepisu władza powołała się wprawdzie na fakt ukarania przez Sąd Grodzki kierownika skarżącej firmy za przestępstwo z art. 106 ustawy o pod. przem., lecz równocześnie uzasadniła zastosowanie cyt. art. 84 stwierdzeniem faktu, że płatniczka nie wpisywała do ksiąg wszystkich zaszłości przedsiębiorstwa. W tym zaś względzie istnieje wyraźne przyznanie kierownika firmy, który pod datą 23 grudnia 1932 oświadczył, że „co do stwierdzonych sum ustalonych protokołem na podstawie przyaresztowanego materiału książkowego nie podnosi zasadniczo żadnych zarzutów“. Oświadczenie to odnosi się do stwierdzeń protokołu z 22 grudnia 1932, w którym powiedziano, że cały szereg transakcji handlowych nie został ujawniony w dzienniku i księdze głównej i w którym wyliczono — między innymi — sumy z tych nieujawnionych transakcji, mianowicie za r. 1929 sumę 6.962,37 zł, za r. 1930 sumy 17.944,28 zł i 2.590 zł oraz za r. 1931 sumy 44.275 zł, 29.190,60 zł i 26.015,60 zł. To nieujawnienie transakcyj przesądza równocześnie — w każdym razie — w sensie dla skarżącej niekorzystnym sprawę prawidłowości ksiąg handlowych, o ile chodzi o r. 1931, za czym i w tym przypadku stwierdzenie nierzetelności ksiąg nie jest istotne, a to tym więcej, że w odwołaniu od wymiaru za r. 1931 płatniczka wyraźnie przyznała „mylne“ księgowanie obrotów....

2668.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione“ okoliczności[1].

Stwierdzona po wymiarze nierzetelność ksiąg płatnika, choćby badanych przy pierwotnym wymiarze, może stanowić podstawę dodatkowego wymiaru.

Wyrok NTA z 25 listopada 1936 l. rej. 5487/34 w sprawie firmy „T., Spółka Handlowa, Sp. z ogr. odp.“ w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

---

[1] Por. OPA 2665/39, 2666/39, 2667/39, 2669/39 i n.

... Władza pozwana oparła swe uprawnienie do uskutecznienia dodatkowego wymiaru na tej okoliczności, że dopiero po wymiarze zostało ujawnione, że wpisy do ksiąg handlowych zostały oparte na świadomie i celowo sfingowanych dowodach, w celu uchylenia się od obowiązku podatkowego i że skarżąca w tymże celu nie zaksięgowała należnej jej prowizji. Przy tym władza nie neguje faktu, że doliczone pozycje były jej znane, względnie mogły być jej wiadome z ksiąg.

Skarżąca zaś zwalcza to uprawnienie, wychodząc z założenia, że skoro o wydatkowanych pozycjach władza wiedziała, to oprzeć się na art. 85 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.) nie może, — a nadto zarzuca, że władza nie podała do jej wiadomości, na jakich podstawach doszła do wniosku, że dowody i korespondencja są sfingowane, i nie dała jej możności należytej obrony.

Otóż zasadniczy punkt widzenia skargi, oparty na tym, że dane pozycje były znane władzy z ksiąg skarżącej podczas wymiaru, o tyle tylko byłby słuszny, o ile w grę nie wchodziłaby nierzetelność ksiąg, stwierdzona po dokonaniu wymiaru. Przystępując bowiem do badania ksiąg płatnika i dowodów, władza nie może z góry przyjmować, że są one sfałszowane, czy też sfingowane. A zatem stwierdzona po wymiarze nierzetelność ksiąg czy dowodów, choćby już badanych, jest tą nową okolicznością, która stanowi dostateczną podstawę do zastosowania art. 85 ustawy i dokonania dodatkowego wymiaru.

W konkretnym jednak wypadku ta podstawa dodatkowego wymiaru nie została prawidłowo ustalona. Idące w tym kierunku zarzuty skargi, dotyczące wadliwości postępowania, są trafne. . . .

2669.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: Później ujawnione „konkretne okoliczności"[1].

Zapiski rachunkowe, zawierające materiał cyfrowy związany z transakcjami handlowymi przedsiębiorstwa płatnika, nieznane władzy przy wymiarze, mogą stanowić konkretną okoliczność wymaganą do dokonania dodatkowego wymiaru.

Wyrok NTA z 8 września 1937 l. rej. 8361/34 w sprawie Wilhelma S. przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

---

[1] Por. OPA 2665/39 — 2668/39, 2670/39 i n.

...Wymiar pierwotny na podstawie obrotu podatkowego w kwocie 400.000 zł był wynikiem ustaleń szacunkowych. Akta wymiarowe nie ujawniają wprawdzie żadnych konkretnych elementów rachunkowych, na których podstawie władza doszła do sumy 400.000 zł, ale też nie wynika ani z tych ustaleń w akcie wymiarowym ujawnionych ani z pism skarżącego w toku postępowania wymiarowego I i II instancji złożonych, by władzom była znana okoliczność posiadania przez skarżącego zapisków rachunkowych ujawnionych przez organa Straży Granicznej, które spowodowały postępowanie wymiarowe w ramach art. 84 ustawy o pod. przem. Skoro zaś nie jest sporne między stronami sporu kasacyjnego, iż te właśnie księgi zawierają materiał cyfrowy związany z transakcjami handlowymi przedsiębiorstwa skarżącego, to zasadne jest stanowisko władzy, że wypełniają one pierwszą przesłankę art. 84 ust. 1 ustawy, konieczną do wznowienia postępowania wymiarowego, a mianowicie mogą stanowić konkretną okoliczność w rozumieniu tego przepisu.

Według tego przepisu atoli konieczny jest związek przyczynowy między później ujawnionymi okolicznościami konkretnymi i wysokością pierwotnie ustalonego obrotu. Otóż w tym względzie postępowanie wymiarowe władz obu instancji nie jest wolne od istotnych wadliwości.

Skarżący nie przeczy, że obok transakcji kredytowych, dokonywał także transakcji gotówkowych, władza pozwana natomiast zdaje się przesuwać punkt ciężkości dodatkowego wymiaru na terminarz wekslowy, według którego skarżący otrzymał „rymesy" na sumę 567.816 zł, ale nawet w tym względzie pominęła zarzut odwołania, że w tej sumie mieszczą się weksle grzecznościowe i prolongacyjne, oraz nie rozprawiła się z wnioskiem strony o udostępnienie jej księgi wekslowej w celu cyfrowego wskazania wysokości tego obiegu wekslowego.

W tych uchybieniach NTA dopatrzył się wadliwości postępowania....

2670.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione" okoliczności[1].

Nie ma żadnej podstawy do tego, by okolicznościom, ujawnionym po wymiarze, odmawiać kwalifikacji okoliczności „później ujawnionych" dlatego, że władza wymiarowa mogła o tych okolicznościach powziąć wia-

[1] Por. OPA 2665/39 — 2669/39, 2671/39 i n.

domość jeszcze przed wymiarem, gdyby wówczas — z własnej inicjatywy, korzystając ze swych uprawnień — była informacje o obrotach płatnika zbierała w innych przedsiębiorstwach, w szczególności za pomocą badania ksiąg tych przedsiębiorstw.

Wyrok NTA z 4 października 1937 l. rej. 2487/35 i 2488/35 w sprawie firmy: Bracia Jeleniewscy, Skład Futer w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku przemysłowego za lata 1931 i 1932.

... Zarzut wadliwości postępowania w związku z faktem niezakomunikowania skarżącej jednocześnie z doręczeniem nakazu płatniczego, wzgl. w otwartym terminie odwoławczym, tych później ujawnionych okoliczności, które uzasadniały dodatkowy wymiar podatku, uznał NTA za nieuzasadniony.

Jak to bowiem wynika z akt sprawy, wspomniana wadliwość postępowania usunięta została w toku przewodu odwoławczego, mianowicie płatniczce udzielone zostały, co ujawnia protokół urzędowy z 11 września 1934, spisany z zastępcą prawnym płatniczki, szczegółowe podstawy dodatkowego wymiaru podatku przemysłowego od obrotu za lata 1931 i 1932. W związku z powyższym udzieleniem podstaw wymiaru, płatniczka złożyła szczegółowe wyjaśnienie w piśmie z 18 września 1934, wobec czego nie poniosła ona szkody w prawach obrony.

Skarżąca dopatruje się dalej wadliwości postępowania w tym, iż nie zakomunikowano jej — mimo żądania w odwołaniu — tych danych, na których oparte były wymiary pierwotne. W dalszej jednak części skarg powołuje się skarżąca na ustalenia zaskarżonych orzeczeń, w myśl których przy pierwotnych wymiarach obroty ustalone zostały w trybie art. 75 ustawy o pod. przem., i z tego snuje wniosek, iż władzy wymiarowej musiał być znany fakt oddawania futer do przerobu i sprzedaży tak przerobionych futer, wzgl. przy należytym wykonaniu swych uprawnień i obowiązków władza wymiarowa mogła ustalić wartość przerobionych futer przez przeprowadzenie lustracji w firmach: Chowańczak, „Loutre", „Futro" itd. W tym stanie rzeczy, zdaniem skarg, powyższa okoliczność, na którą władze skarbowe powołują się jako na „później ujawnioną", nie może w myśl judykatury NTA uzasadniać dodatkowego wymiaru.

Otóż z akt wymiarowych obu okresów podatkowych wynika, iż podstawę wymiaru ustalono szacunkowo. Nie ujawniają one wprawdzie elementów rachunkowych, na których podstawie władze wymiarowe doszły do pierwotnie ustalonych sum obrotu, nic w nich jednak nie wskazuje na to, by władzom tym była znana okoliczność oddawania przez skarżącą firmę futer do wyprawy i farbowania przedsiębiorstwom: „Chowańczak",

„Loutre“ i „Futro“, który to fakt spowodował dodatkowe postępowanie wymiarowe. Nie ma zaś żadnej podstawy do tego — w szczególności nie daje jej też judykatura NTA — by okolicznościom, ujawnionym po wymiarze, odmawiać kwalifikacji z art. 84 ustawy o pod. przem. dlatego, że władza wymiarowa mogła o tych okolicznościach powziąć wiadomość jeszcze przed wymiarem, gdyby wówczas — z własnej inicjatywy, korzystając ze swych uprawnień — była informacje o obrotach płatnika zbierała w innych przedsiębiorstwach, w szczególności za pomocą badania ksiąg tych przedsiębiorstw. A zatem dane, wynikające z ksiąg handlowych innych firm, mogą w zasadzie stanowić później ujawnioną konkretną okoliczność w rozumieniu przepisu art. 84 ustawy o pod. przem.

Według tego przepisu atoli konieczny jest jeszcze taki związek między później ujawnionymi okolicznościami a wysokością pierwotnie ustalonego obrotu, iżby na skutek tych okoliczności pierwotny wymiar okazał się za niski. Otóż w tym względzie skarżąca w piśmie z 18 września 1934, złożonym w Izbie Skarbowej w związku z zakomunikowaniem jej podstaw dodatkowego wymiaru, złożyła szczegółowe wyjaśnienia, dążąc właśnie do wykazania braku w danym przypadku wspomnianego związku. Władza pozwana jednak nie zajęła w zaskarżonych orzeczeniach stanowiska odnośnie do tej obrony skarżącej. Stanowi to istotną wadliwość postępowania....

2671.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione“ okoliczności[1].

Fakt, iż w postępowaniu wymiarowym władza zbadała księgi handlowe innej firmy, pozostającej w stosunkach handlowych z płatnikiem, nie wyklucza uznania za „później ujawnione“ takich okoliczności, które widoczne były tylko z księgi nie należącej do oficjalnych ksiąg owej firmy i nie okazanej organom skarbowym przy pierwotnym badaniu.

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1938 l. rej. 2679/36 i 2680/36 w sprawie firmy „Łódzka Manufaktura“ w Łodzi przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku przemysłowego za lata 1930 i 1931.

[1] Por. OPA 2665/39 — 2670/39, 2672/39, 2673/39.

... Skarżąca zarzuca, że podjęte w „Widzewskiej Manufakturze“ książki reskontrowe nie mogą być uznane za później ujawnioną okoliczność, o której mówi art. 84 ustawy o pod. przem., gdyż wszelkie transakcje Widzewskiej Manufaktury powinny były figurować w księgach tejże firmy. Władza w odpowiedzi na skargę nie przeciwstawia się temu zarzutowi w zasadzie, lecz replikuje, że książki reskontrowe nie należały do oficjalnych ksiąg Widzewskiej Manufaktury i nie zostały organom skarbowym okazane. Replika ta znajduje potwierdzenie w aktach, w szczególności w spisanych z urzędnikami Widzewskiej Manufaktury protokołach. Skoro zaś owe książki były prowadzone obok ksiąg właściwych, to oczywiście władza nie mogła się domyślać ich prowadzenia, a zatem także zarzut skargi, że powinna była o nich wiedzieć, nie może się ostać....

2672.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione“ okoliczności[1].

Ujawnienie — po zbadaniu ksiąg płatnika dla celów pierwotnego wymiaru i po dokonaniu tego wymiaru — stanu faktycznego, który w księgach nie znalazł wyrazu, uzasadnia dodatkowy wymiar.

Wyrok NTA z 31 października 1938 l. rej. 1172/35, 1173/35 i 1174/35 w sprawie Karola, Waltera i Augusty Tonnów przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928 — 1932.

... Władza skarbowa powołała się na uzasadnienie zastosowania art. 85 ustawy o pod. doch. przede wszystkim na fakty nieujawnienia przychodów z pewnych źródeł (śrutownik, przecieranie obcego drzewa w tartaku) w księgach handlowych oraz na fakt pominięcia w tych księgach pewnych zaszłości, o których władza zaczerpnęła wiadomość z innych źródeł. Nie więc odmienna ocena istniejących w księgach wpisów — nie mogąca być w myśl judykatury NTA podstawą do dokonania dodatkowego wymiaru — ale b r a k w księgach pewnych danych, o których władza dopiero po zbadaniu ksiąg dla celów pierwotnego wymiaru i po dokonaniu tego wymiaru powzięła wiadomość — był podstawą przyjętą przez władzę dla dokonania dodatkowego wymiaru. W takim zaś wypadku fakt, że władza dysponowała

---

[1] Por. OPA 2665/39 — 2671/39, 2673/39.

przy pierwotnym wymiarze księgami, nie ma znaczenia, skoro stwierdzenie nowoujawnionych okoliczności nastąpiło nie z treści tych ksiąg, ale z ujawnienia stanu faktycznego, który w księgach nie znalazł wyrazu. Oczywiście takie ustalenia faktyczne dały też władzy prawo zrewidowania całego pierwotnego wymiaru, opartego na księgach i do ustalenia nowych podstaw wymiaru z pominięciem ksiąg. Zarzuty więc natury prawnej nie są w stanie sprawy uzasadnione....

2673.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: „Później ujawnione" okoliczności[1].

Nie jest koniecznym wymogiem dopuszczalności wymiaru dodatkowego, by nowoujawnione okoliczności obejmowały całokształt podstaw wymiaru podatku — wystarczy, jeśli obejmują one dane, wpływające na ustalenie choćby jednego z istotnych elementów tych podstaw.

Wyrok NTA z 13 grudnia 1938 l. rej. 8571/34 i 8572/34 w sprawie Izaaka L. przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1929 i 1930.

Wobec ujawnienia w toku śledztwa sądowego zapisków skarżącego, obejmujących dane, dotyczące nabywania przez niego szmat i ich sprzedaży, dokonany został skarżącemu dodatkowy wymiar podatku dochodowego na lata 1929 i 1930; pierwotne wymiary oparte były na obrocie ustalonym przy wymiarze podatku przemysłowego i na normach średniej dochodowości — przy wymiarach dodatkowych wzięła władza za podstawę wykazane zapiskami koszty nabycia towaru, udowodnione przez skarżącego koszty handlowe i przychód za sprzedany towar. Ten ostatni ustaliła władza na podstawie ksiąg handlowych głównego odbiorcy towaru, Mirkowskiej Fabryki Papieru, przyjmując go w wysokości, w jakiej w tych księgach skarżący został w ciągu r. 1928 wzgl. 1929 uznany.

Na zarzuty skargi, dotyczącej wymiaru na r. 1929, rozważył NTA co następuje:

Jako najdalej idący rozpatrzył NTA przede wszystkim zarzut obrazy art. 85 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.), który skarga opiera na

---

[1] Por. OPA 2665/39 i n.

twierdzeniu, że „akta podatkowe i prywatne notatki“ skarżącego nie zawierają nowych konkretnych okoliczności w rozumieniu tego przepisu prawa. Zarzut ten nie jest uzasadniony. Skoro w postępowaniu pierwotnym skarżący nie przedstawił żadnego materiału, mogącego służyć za podstawę ustalenia jego kosztów handlowych, i wskutek tego wymiar został dokonany przy wzięciu za podstawę norm średniej zyskowności, to wyjście na jaw materiału, pozwalającego na ustalenie najważniejszej części tych kosztów — kosztów nabycia towaru, który był przedmiotem handlu skarżącego — spełniało warunek dodatkowego wymiaru z art. 85 ustawy. Okoliczność, że materiał ten, o ile chodzi o stronę przychodową, nie odbiegał w sposób istotny od danych, którymi władza rozporządzała przy pierwotnym wymiarze, jak również, że nie obejmował danych, dotyczących dalszych kosztów handlowych, nie zmienia postaci rzeczy. Nie jest bowiem koniecznym wymogiem zastosowania art. 85 ustawy, by nowoujawnione okoliczności obejmowały całokształt podstaw wymiaru podatku — wystarczy jeśli one obejmują dane, wpływające na ustalenie choćby jednego z istotnych elementów dochodu podatkowego....

2674.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dodatkowy wymiar: Obowiązek uzasadnienia.

Na władzy wymiarowej ciąży obowiązek wyraźnego wskazania tych przesłanek faktycznych, na których oparła dodatkowy wymiar — bez względu na to, czy płatnik zażądał podania mu podstaw wymiaru.

Wyrok NTA z 6 lutego 1939 l. rej. 2346/36 w sprawie Dawida Vogla przeciw Komisji Odwoławczej w Stanisławowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...Skarżący zarzucił w odwołaniu, iż nie zaszły takie nowe okoliczności faktyczne, które by uzasadniały uskutecznienie dodatkowego wymiaru.

W skardze powtarza skarżący ten zarzut, a zarazem zarzuca, iż władze wymiarowe, nie podając nowych okoliczności faktycznych do jego wiadomości, uniemożliwiły mu skuteczną obronę przed dodatkowym wymiarem podatku.

Zarzut ten uznał NTA za uzasadniony.

W myśl postanowienia art. 84 ustawy o pod. przem. (poz. 110/32 Dz. Ust.) może być dodatkowo wymierzony podatek, jeżeli na skutek później ujawnionych konkretnych okoliczności pierwotny wymiar okaże się za niski. Z powyższego postanowienia ustawy wynika, iż obydwa powyższe warunki, uzasadniające dokonanie dodatkowego wymiaru, pozostają ze sobą w ścisłym związku.

Ponadto z uwagi na specyficzny charakter, jaki nosi w ogóle instytucja dodatkowego wymiaru, na władzy wymiarowej ciąży obowiązek wyraźnego wskazania płatnikowi tych przesłanek faktycznych, od których władza uzależnia zastosowanie dodatkowego wymiaru.

W rozpoznawanej sprawie nie zostały płatnikowi zakomunikowane w toku całego przewodu administracyjnego podstawy prawne dodatkowego wymiaru i dopiero w odpowiedzi na skargę władza pozwana stwierdza, iż zajęte u płatnika w trybie art. 44 ustawy o pod. przem. zapiski saldaconti stanowią później ujawnione okoliczności w rozumieniu art. 84 ustawy. Z faktu, iż zapiski te nie były do dyspozycji władzy wymiarowej przy dokonywaniu pierwotnego wymiaru, snuje pozwana władza wniosek, iż zajęcie tych zapisków przez władzę dopiero w dniu 21 sierpnia 1933 kwalifikuje je jako później ujawnione konkretne okoliczności. Stanowisko władzy byłoby słuszne, gdyby powody dodatkowego wymiaru zakomunikowane zostały płatnikowi w toku postępowania administracyjnego.

Władza pozwana odpiera zarzut skargi wadliwości postępowania w związku z niepodaniem płatnikowi do wiadomości okoliczności faktycznych, uzasadniających dodatkowy wymiar, powołaniem się na fakt niewykorzystania przez płatnika uprawnień, przysługujących mu w myśl art. 80 ust. 2 ustawy. Trybunał nie mógł jednak uznać powyższego stanowiska władzy za słuszne. Pomijając bowiem wzgląd, iż również arkusz wymiarowy na dodatkowy wymiar nie zawiera żadnych ustaleń co do nowoujawnionych okoliczności faktycznych, należy stwierdzić, iż przepis art 80 ust. 2 ustawy nie może być drogą analogii stosowany do dodatkowych wymiarów, a to w tym sensie, iżby płatnik miał obowiązek zwracać się do władzy z żądaniem podania mu do wiadomości tych nowoujawnionych okoliczności, które uzasadniają dodatkowy wymiar. Jak to bowiem wyżej zaznaczono i czemu zresztą Trybunał dał już niejednokrotnie wyraz, stanowisko płatnika przy dodatkowym wymiarze jest inne niż przy wymiarach pierwotnych, przy których na płatnikach ciąży obowiązek wykazania władzy wszelkich okoliczności faktycznych, mających istotne znaczenie dla wymiaru.

Powyższa wadliwość postępowania wymiarowego nie została usunięta również w postępowaniu odwoławczym mimo wyraźnego w tym względzie zarzutu w odwołaniu, gdyż nawet zaskarżone orzeczenie w tym brzmieniu, w jakim ono ostatecznie zostało stronie doręczone, nie precyzuje przesłanek

faktycznych, uzasadniających zastosowanie dodatkowego wymiaru podatku.

W związku z powyższą wadliwością Trybunał... uchylił zaskarżone orzeczenie....

2675.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Wyjaśnienia złożone w postępowaniu wymiarowym przez członka rodziny nieobecnego płatnika.

Przepisy prawa cywilnego o negotiorum gestio nie mogą mieć zastosowania w sprawach podatkowych.

Wyrok NTA z 4 lutego 1935 l. rej. 570/33 w sprawie Maurycego Ciechanowa przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Dnia 28 kwietnia 1928 Maurycy Ciechanow złożył zeznanie do wymiaru podatku dochodowego na r. 1928. W zeznaniu tym podatnik wykazał jako dochód podlegający opodatkowaniu kwotę 19.685 zł 02 gr. Na wezwanie do wyjaśnień, doręczone 10 sierpnia 1928, wniósł syn podatnika Roman Ciechanow 13 sierpnia 1928 do Urzędu Skarbowego prośbę o odroczenie terminu dla złożenia wyjaśnień do dnia 15 września 1928, motywując ją pobytem ojca na kuracji za granicą, następnie jednak wobec przedłużenia pobytu skarżącego za granicą złożył 13 września 1928 wyjaśnienie z zastrzeżeniem ewentualnych uzupełnień po powrocie skarżącego.

Władza wymiarowa wezwaniem, doręczonym 29 września 1928, zażądała od skarżącego na podstawie art. 59 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.) złożenia wyjaśnień na powstałe nowe wątpliwości, wyznaczając w tym celu termin pięciodniowy. Na skutek tego Roman Ciechanow powtórnie 3 października 1928 złożył wyjaśnienie z zastrzeżeniem poprawek i uzupełnień oraz z oświadczeniem, że wyczerpujących informacji udzieli osobiście ojciec po powrocie najdalej około 20—25 października.

Komisja Szacunkowa uchwałą z 9 października 1928 określiła dochód skarżącego w kwocie 53.167 zł, w czym 30.000 zł na mocy art. 64 ustawy o pod. doch., zaznaczając, że żądanie skarżącego, iż szczegółowej odpowiedzi udzieli 25—28 października po powrocie z zagranicy, nie może być uwzględnione, jako prawnie nieuzasadnione, ponieważ przebywanie za granicą (np. 1—2—3 lat) nie może skutkować odroczenia wymiaru za tenże okres....

Komisja Odwoławcza odwołania podatnika nie uwzględniła, opierając swoje orzeczenie na art. 65, 73 i 63 ust. 2 ustawy o pod. doch., a to z tych powodów, że na przedstawione w myśl art. 58 ustawy wątpliwości nie udzielono odpowiedzi. Mianowicie udzielone przez syna podatnika wyjaśnienia Komisja pominęła, gdyż nie był on ustanowiony przez tego podatnika jako pełnomocnik....

NTA rozważył co następuje:

...Należało rozważyć zarzut skargi co do nielegalności pominięcia przez władzę wyjaśnień merytorycznych, udzielonych przez syna skarżącego....

Otóż o ile chodzi o ten zarzut, to należy przede wszystkim stwierdzić, że nie może on być uznany za trafny w tym ujęciu skargi, według którego władza nie posiadała w sprawie danych do przyjęcia, że syn skarżącego Roman Ciechanow, składając wyjaśnienia co do przedmiotu wysuniętych przez władzę wątpliwości, nie występował w charakterze jego pełnomocnika. Pomijając bowiem nawet tę okoliczność, że już samo żądanie odroczenia wyjaśnień do czasu powrotu skarżącego, jak również i stwierdzone następnie przez skarżącego w odwołaniu nieobeznanie Romana Ciechanowa z interesami skarżącego, logicznie wykluczały posiadanie przez niego pełnomocnictwa skarżącego — brak takiego pełnomocnictwa wynikał z oświadczeń Romana Ciechanowa, jako to z pisma z 13 sierpnia 1928, w którym stwierdza on, że „ani ja ani nikt z obecnych pozostałych członków rodziny nie jest w możności udzielenia miarodajnej odpowiedzi na wystosowane wezwanie"; z dalszego pisma z 13 września 1928, w którym stwierdza on, iż i nadal w sprawie wątpliwości władzy żadnych informacji wzgl. poleceń od ojca nie otrzymał, oraz z pisma z 1 października 1928, w którym stwierdza, że szczegóły, wskazane przez niego w poprzednim liście, podał tylko według swoich osobistych przypuszczeń i że wobec nieobecności w Warszawie skarżącego nie istnieje możność udzielenia wyjaśnień przez płatnika.

Skarga jednak opiera rozpatrywany zarzut również i na innych względach, a to: a) na ustawowym uprawnieniu Romana Ciechanowa do składania wyjaśnień w imieniu skarżącego, wynikających rzekomo z przepisów prawa prywatnego (negotiorum gestio), oraz z art. 12 ust. 4 rozp. Prez. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. i b) na uznaniu wyjaśnień, udzielonych przez Romana Ciechanowa, przez władzę wymiarową za przewidziane w ustawie o podatku dochodowym wyjaśnienia płatnika.

Otóż odnośnie do kwestii ad a) Trybunał nie podzielił zapatrywania skargi, jakoby przepisy kodeksu cywilnego w przedmiocie „negotiorum gestio" mogły mieć zastosowanie w prawie publicznym, gdzie stosunek stron w ogóle nie może być określony jako „negotium". Przeciwnie, stosunek ten jako oparty na władzy zwierzchniczej, wykonywanej przez

państwo nad osobą obywatela, z natury swojej wymaga wypełnienia odnośnych obowiązków obywatela przez niego osobiście, w ostatecznym zaś wypadku przez osobę, której czynności mogą wiązać stronę zainteresowaną wobec odnośnej władzy. Powoływany przez skargę przepis art. 12 ust. 4 rozp. o post. admin. jest bez znaczenia, gdyż, pomijając nawet tę okoliczność, że w myśl art. 112 p. b) tegoż rozp. wspomniany przepis nie ma zastosowania w sprawach państwowego podatku dochodowego, normuje on jedynie kwestię udowodnienia pełnomocnictwa wobec władzy, nie zaś kwestię samego prawa zastępstwa.

Odnośnie do kwestii ad b) należy stwierdzić, że istotnie władza pierwszej instancji przyznała wyjaśnieniom syna skarżącego charakter wyjaśnień płatnika. Jednakże Komisja Odwoławcza zajęła stanowisko odmienne, a mianowicie pominęła odpowiedzi, udzielone przez syna podatnika na wezwanie do wyjaśnień, czyli nie przyznała tym odpowiedziom charakteru wyjaśnień, złożonych na zasadzie art. 59 ustawy. Uprawnienie Komisji Odwoławczej do takiego postąpienia wynika z postanowień art. 73 ust. 1 i art. 70 ustawy, według których Komisja winna poprawić błędy i usunąć braki postępowania wymiarowego (art. 70). Jeśli także Komisja Odwoławcza posiłkowała się danymi, zawartymi w odpowiedziach syna podatnika, przy ustalaniu dochodu, to zaznaczyć należy, że żaden przepis ustawy nie stoi na przeszkodzie uwzględnieniu wyjaśnień, o jakich wyżej jest mowa, jako materiału faktycznego....

Glosa Ludwika Ehrlicha przy orzeczeniu OPA 152 A/39.

2676.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przedawnienie prawa wymiaru podatku od kapitałów i rent w okresie przed O. P.

Przepisu o przedawnieniu, zawartego w art. 2277 kod. Nap., nie można stosować do prawa wymiaru podatku od kapitałów i rent.

Wyrok NTA z 15 grudnia 1937 l. rej. 5786/35 w sprawie firmy: Towarzystwo Akcyjne Łódzkiej Fabryki Nici Sp. Akc. w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku od kapitałów i rent za lata 1924 i 1925.

Skarżąca Spółka nie zapłaciła podatku od kapitałów i rent za lata

1924 i 1925. Wobec tego Izba Skarbowa w Łodzi po przeprowadzeniu badania ksiąg handlowych Spółki wymierzyła jej dnia 21 września 1934 ten podatek za oba wymienione lata oraz wymierzyła jej grzywnę z powodu niezłożenia w terminie wykazu wypłacanych odsetek, podlegających opodatkowaniu. Od dotyczących nakazów wniosła firma odwołania, w których powołała się na przedawnienie prawa do wymiaru podatku oraz na wygaśnięcie odpowiedzialności karnej za niedotrzymanie terminu płatności powyższego podatku. Ministerstwo Skarbu powyższych odwołań nie uwzględniło orzeczeniami z 29 lipca i 31 lipca 1935, na które została wniesiona skarga.

NTA rozważył co następuje:

Przedmiotem sporu jest kwestia przedawnienia prawa wymiaru podatku od kapitałów i rent (ustawa z 16 lipca 1920 poz. 517 Dz. Ust.) od przychodów z kapitałów pieniężnych określonych w art. 2 cyt. ustawy a unormowanych bliżej w dziale III tejże ustawy. Trafnie stwierdziła władza pozwana, że powołane przez Spółkę art. 25 i 26 cyt. ustawy o podatku od kapitałów i rent odnoszą się wyłącznie do działu II cyt. ustawy tj. do podatków od zabezpieczonych na nieruchomościach kapitałów i rent, wymienionych w art. 1, oraz że cyt. ustawa nie przewiduje przedawnienia prawa do uskutecznienia wymiaru podatku od wymienionych w art. 2 przychodów z kapitałów i od specjalnych rachunków bieżących (on'callowych).

NTA nie podziela zapatrywania skargi, jakoby w rozpoznawanym wypadku można było przyjąć 5-letnie przedawnienie na zasadzie art. 2277 kod. Nap., który w ust. 3 postanawia, że z upływem lat pięciu przedawniają się odsetki od sum pożyczonych i w ogóle wszystko, co jest płatne rocznie lub w terminach periodycznych krótszych. Przepis ten odnosi się bowiem do prywatnoprawnych świadczeń periodycznych, opartych na tym samym tytule prawnym. Pomijając nawet okoliczność, czy do zobowiązań podatkowych, jako mających charakter wybitnie publicznoprawny, można per analogiam stosować przepisy kodeksu Nap., zaznaczyć należy, że ustawa o podatku od kapitałów i rent nie daje żadnej podstawy do przyjęcia, jakoby prawo do wymiaru tego podatku było oparte corocznie na tym samym tytule prawnym i miało charakter periodyczny w rozumieniu art. 2277 kod. Nap.

Skarżący wywodzi, że o ileby w danym wypadku w miejsce kodeksu Nap. miał już zastosowanie kodeks zobowiązań, to miarodajny byłby jego art. 282 (p. 2) głoszący, że z upływem lat pięciu ulegają przedawnieniu wierzytelności z zaległych świadczeń okresowych, powstałe z mocy ustawy lub umów, jeżeli ustawa nie przewiduje innego terminu. Te ostatnie wywody skargi należy uznać za chybione z takich samych motywów jak te, które wyżej przytoczono odnośnie do zastosowania art. 2277 kod. Nap.

O ile skarżący dla uzasadnienia swego stanowiska powołał się na rozprawie na art. 208a, dodany w O. P. dekretem z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust., należy zaznaczyć, że w rozpoznawanym wypadku, w którym wezwania płatnicze za miarodajne okresy czasu doręczono płatniczce w dniu 22 września 1934, przepis powyższy O. P. nie może znaleźć zastosowania, skoro wymiary podatku zostały w tym wypadku dokonane przed wejściem w życie O. P.

Wobec tego należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną....

Glosa Ludwika Ehrlicha przy orzeczeniu OPA 152 A/39.

2677.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Nadpłaty: Kwoty uiszczone za świadectwa przemysłowe — „dobrowolnie“[1].

O „dobrowolnym“ wykupieniu świadectwa przemysłowego może być mowa, jeżeli decyzja o prowadzeniu wzgl. zaniechaniu przedsiębiorstwa jest zawisła od przesłanek leżących po stronie płatnika i o ile chodzi o ich powstanie usuwających się z natury rzeczy spod ingerencji władzy skarbowej.

Wyrok NTA z 9 grudnia 1938 l. rej. 1006/36 w sprawie Sary Schleimer przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zwrotu opłaty patentowej i należności za świadectwo przemysłowe.

Skarżąca na podstawie decyzji Urzędu Skarbowego Akcyz i Monopolów Państw. w Kołomyi z 16 lutego 1928 została upoważniona do wykonywania detalicznej sprzedaży napojów alkoholowych z wyszynkiem w Zabłotowie w zastępstwie koncesjonariuszki Estery Streifler. Skarżąca, prowadząc w tym charakterze powyższe przedsiębiorstwo, wpłaciła imieniem koncesjonariuszki w Kasie Skarbowej w Śniatynie w dniu 11 grudnia 1928 kwotę 310 zł tytułem opłaty patentowej na r. 1929, a dnia 12 grudnia 1928 kwotę 234 zł tytułem należności za świadectwo przemysłowe na r. 1929.

Urząd Skarbowy Akcyz i Monopolów Państw. w Kołomyi decyzją z 15 stycznia 1929 cofnął Esterze Streifler koncesję na prowadzenie wyżej wymienionego przedsiębiorstwa z ważnością od 31 grudnia 1928. Skarżąca

---

[1] Por. OPA 2193/38.

po bezowocnym staraniu się o nadanie jej koncesji zwróciła się do władz skarbowych z prośbą o zwrot wyżej wspomnianych wpłat.

Izba Skarbowa II we Lwowie decyzją z 17 lutego 1930 odmówiła prośbie skarżącej o zwrot opłaty patentowej w kwocie 310 zł, ponieważ zapłata tej kwoty nastąpiła w imieniu i na rzecz koncesjonariuszki, która też wyłącznie byłaby legitymowana do żądania zwrotu tej kwoty.

Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 21 sierpnia 1935 nie uwzględniło odwołania skarżącej, uzasadniając swą decyzję również brakiem legitymacji skarżącej.

Sprawa zwrotu uiszczonej przez skarżącą należności za świadectwo przemysłowe w kwocie 234 zł została ostatecznie rozstrzygnięta odmownym orzeczeniem Ministerstwa Skarbu z 10 grudnia 1935, podanym do wiadomości skarżącej decyzją Izby Skarbowej w Stanisławowie z 14 grudnia 1935, opartą *wyłącznie* na tym, że w myśl § 87 rozp. wyk. do ustawy o pod. przem. poz. 550/25 Dz. Ust. ta dobrowolnie uiszczona opłata nie podlega zwrotowi.

Te wyżej wymienione orzeczenia Ministerstwa Skarbu są przedmiotem skargi, która zarzuca wadliwe postępowanie i mylne stosowanie ustawy.

NTA rozważył co następuje:

Jak wynika z wyżej przedstawionego stanu sprawy, jest rzeczą niesporną, że skarżąca i opłatę patentową i należność za świadectwo przemysłowe wpłaciła w imieniu i na rzecz koncesjonariuszki. Co się więc tyczy żądania skarżącej zwrotu opłaty patentowej, to w świetle powyższego stanu faktycznego pozwana władza zasadnie odmówiła temu żądaniu dla braku legitymacji po stronie skarżącej. Wobec powyższego Trybunał oddalił skargę na orzeczenie Ministerstwa Skarbu z 21 sierpnia 1935 jako nieuzasadnioną.

Natomiast nie można uznać za trafne orzeczenia z 10 grudnia 1935, którym odmówiono skarżącej zwrotu uiszczonej przez nią należności za świadectwo przemysłowe wyłącznie na tej podstawie, że powyższa należność, jako wpłacona dobrowolnie, nie podlega zwrotowi w myśl powołanego wyżej § 87 rozp. wyk. do ustawy o pod. przem.[1]. W danym wypadku chodzi bowiem o przedsiębiorstwo koncesjonowane, a więc warunkiem prowadzenia tego przedsiębiorstwa jest udzielenie wzgl. przedłużenie koncesji, zależne w zupełności od swobodnego uznania samejże władzy skarbowej. Skoro więc przedsiębiorca, licząc na to, że nastąpi przedłużenie koncesji, uiszcza z góry opłatę za świadectwo przemysłowe a następnie ta sama władza, która przyjmuje zapłatę, bezpośrednio po tym cofa kon-

---

[1] Por. obecnie art. 126 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

cesję na ten właśnie dalszy okres, za który uiszczono opłatę, to trudno przyjąć, by po stronie przedsiębiorcy nie mogącego niezależnie od jego woli a nawet wbrew woli, prowadzić dalej przedsiębiorstwa, nastąpiło „dobrowolne“ uiszczenie opłaty w rozumieniu wyżej powołanego § 87 rozp. wyk. O „dobrowolnym“ wykupieniu świadectwa przemysłowego bowiem zgodnie ze stałą judykaturą Trybunału wtedy tylko może być mowa, jeżeli decyzja o prowadzeniu wzgl. zaniechaniu przedsiębiorstwa jest zawisła od przesłanek leżących po stronie płatnika i o ile chodzi o ich powstanie usuwających się z natury rzeczy spod ingerencji władzy skarbowej, np. jeżeli przedsiębiorca, wykupiwszy świadectwo, przedsiębiorstwa w ogóle nie chce uruchomić, albo bezpośrednio po wykupieniu świadectwa lub po pewnym choćby najkrótszym upływie czasu z tych czy owych powodów decyduje się na zamknięcie przedsiębiorstwa. W każdym razie jednak nie może tu chodzić o takie powody, które, jak w niniejszym wypadku, będąc zależne od swobodnego uznania władzy skarbowej, tym samym nie zależą zupełnie od zachowania się płatnika. W takich tedy wypadkach nie może się władza skarbowa ze skutkiem powoływać na to, że ryzyko dobrowolnego wykupienia świadectwa obciąża płatnika.

Gdy więc władza pozwana wychodząc z odmiennych założeń prawnych ograniczyła się do rozpatrzenia sprawy pod kątem widzenia powołanego § 87 rozp. wyk., Trybunał uznał, że zaskarżone orzeczenie z 10 grudnia 1935 dotknięte jest istotną wadliwością postępowania....

2678.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Zwrot nadpłat powstałych przez uiszczenie podatku papierami wartościowymi.

W razie powstania nadpłaty w podatku, uiszczonym papierami wartościowymi, płatnik ma prawo żądania zwrotu nadpłaty w gotówce w wartości, jaką papiery miały w dniu zapłaty, w razie zaś przyjęcia przez płatnika zwrotu w papierach ma on prawo również do zwrotu kuponów, których wartość nie została użyta na pokrycie należności podatkowych.

Wyrok NTA z 19 kwietnia 1939 l. rej. 2220/37 w sprawie Michała Fiedorowicza przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie zwrotu nadpłaty w podatku majątkowym.

Na skutek odpisania niepłatnej raty podatku majątkowego okazała

się dnia 1 kwietnia 1933 na koncie Michała Fiedorowicza nadpłata w kwocie 11.443,71 zł oraz w odsetkach kwota 2143,27 zł. Podaniem z 29 listopada 1933 zwrócił się płatnik do Urzędu Skarbowego w Głębokim z prośbą o zwrot tej sumy „z wszelkimi pobranymi odsetkami i kosztami egzekucyjnymi oraz wypłacenie ustawowych odsetek za przetrzymanie tej sumy od dnia pobrania do dnia przerachowania wzgl. wypłaty gotówką". Po pokryciu z powyższych sum innych należności podatkowych władze skarbowe uznały, że podlega zwrotowi suma 10.627,44 zł. Kwota zwrócona została przez wręczenie płatnikowi obligacji 5% Państwowej Renty Ziemskiej nominalnej wartości 13.900 zł, według kursu 76 zł za 100, co stanowi 10.564 zł; ponadto pobrano od Fiedorowicza sumę 264,48 zł, którą Izba Skarbowa w relacji do Ministerstwa Skarbu z 15 stycznia 1937 określa jako wartość kuponu bieżącego.

Podaniem z 20 grudnia 1935 zwrócił się Fiedorowicz do Ministerstwa Skarbu z prośbą o zwrot kuponów od obligacji Renty Ziemskiej w nominalnej sumie 13.900 zł od nru 1—16, względnie o wypłacenie ich równowartości oraz narosłych odsetek. Podanie to załatwiła Izba Skarbowa w Wilnie odmownie orzeczeniem z 26 lutego 1937. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

W skardze zostało cofnięte żądanie oprocentowania wartości kuponów, wobec czego ta kwestia nie jest sporna. Co się zaś tyczy zwrotu kuponów wzgl. ich równowartości, to słusznie władza podnosi w zaskarżonym orzeczeniu, że żądanie to nie jest poparte żadnym przepisem, o ile władza ma na myśli pozytywny przepis prawa, lecz również trafnie zarzuca skarga, że władza w zaskarżonym orzeczeniu na uzasadnienie poglądu, iż zwrot nadpłaty nastąpić mógł jedynie w takich walorach, w jakich dokonano uiszczenia powodującego nadpłatę, powołuje się jedynie na „odnośne zarządzenia". W odpowiedzi na skargę powołuje się władza na okólnik Ministerstwa Skarbu z 12 stycznia 1934 L. D. III. 21623/3/33, lecz nie ogłoszony w Dzienniku Ustaw okólnik nie może być uznany za źródło prawa. Poza tym powołuje się władza na art. 1 ust. 1 lit. d) ustawy z 10 marca 1932 poz. 336/35, według którego Ministerstwo Skarbu ustala warunki, na jakich mają być przyjmowane na pokrycie zaległości podatkowych należności przypadające płatnikom od Skarbu Państwa, lecz tu nie chodzi o przyjęcie czegoś przez Skarb Państwa od płatnika, lecz odwrotnie o zwrot przez Skarb Państwa płatnikowi. Ponadto powołuje się władza na przepis § 6 rozp. Ministra Skarbu z 18 marca 1937 poz. 197 Dz. Ust. Pomijając jednak nawet okoliczności, że rozp. to choćby z uwagi na datę wydania nie mogło mieć zastosowania w sprawie niniejszej, w wypadku niniejszym chodzi o zwrot obligacji 5% Państwowej Renty Ziemskiej, co do których wzgl. ich kuponów przewidziany jest w § 7 cyt. rozp. wyjątek.

Skarga opiera swoje żądanie na przepisach O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.), w szczególności zaś na art. 131[1], a władza w zaskarżonym orzeczeniu powołuje się również na przepisy tej Ordynacji, przez co możność zastosowania Ordynacji w sprawie niniejszej nie jest między stronami sporna. Mimo tego z uwagi na treść art. 1 O. P., w którym podatek majątkowy nie jest wymieniony, Trybunał uznał, że przepisy Ordynacji nie mają w zasadzie zastosowania do zwrotu nadpłat w podatku majątkowym. Jednakże zasadność żądania zwrotu nadpłaty w podatku majątkowym, o ile nadpłata rzeczywiście istnieje, wynika z tej samej zasady, na której jest skonstruowany art. 131 O. P., tj. z zasady niesłusznego zbogacenia.

Kwestia zwrotu sum nadmiernie wpłaconych nie jest w myśl tej ogólnej zasady uzależniona od tego, czy wpłata nastąpiła papierami wartościowymi, czy w gotówce. Jest to zresztą zrozumiałe. Wpłata bowiem papierami jest to in solutum datio i umarza zobowiązanie podatkowe na równi z wpłatą w gotówce. Papiery przechodzą na własność Skarbu Państwa, co władza pozwana przyznaje. Gdy więc okaże się nadpłata, to powstaje zagadnienie, czy zwrot ma nastąpić w papierach, jak twierdzi władza, czy w gotówce, jak twierdzi skarga. Gdyby przyjąć za władzą prawną możliwość dokonania zwrotu w papierach, to uwzględniając zasadę niesłusznego zbogacenia, należałoby przyjąć obowiązek zwrotu tych samych papierów, które dłużnik Skarbowi odstąpił. Z reguły byłoby to niemożliwe, zwłaszcza wobec możliwości wylosowania papieru. Stąd to Trybunał dochodzi do wniosku, że płatnik ma prawo domagać się zwrotu w gotówce bez względu na to, w jakiej formie dokonał zapłaty podatku. Rzecz oczywista, że prawo to obejmuje tylko to, o co się Skarb Państwa zbogacił, a więc wysokość sum podlegających zwrotowi nie reguluje się wysokością sum podatkowych, na których umorzenie papiery zostały Skarbowi Państwa przekazane, lecz rzeczywistą wartością, jaką przedstawiały przekazane przez płatnika papiery, a więc wartością giełdową papieru w dniu zapłaty.

Wniosek, że płatnik nie może być przymuszony do przyjęcia papieru w naturze, znajduje jeszcze oparcie i w tym, że uprawnienie zapłaty podatku papierem jest przywilejem, który z uwagi na stratę Skarbu Państwa w postaci znacznego z reguły disagia musiałby być w ustawie wyraźnie wypowiedziany. Władza nie może tedy zaliczyć papieru po uprzywilejowanym kursie na zaległości podatkowe nieuprzywilejowane. W tym wypadku może ona tylko zbywający a nieprzyjęty przez dłużnika papier egzekucyjnie zająć (o ile zresztą zachodzą warunki) i pokryć należność nieuprzywilejowaną, a to pokrycie wyrazi się w rezultacie wartością giełdową.

---

[1] Art. 125 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

Mimo braku obowiązku przyjęcia papierów tytułem zwrotu nadpłaty, nic nie stoi na przeszkodzie, że płatnik, jak w niniejszym wypadku, przyjmie papiery in natura. W tym względzie obowiązywać muszą przede wszystkim zasady dobrowolnego porozumienia władzy z płatnikiem. Jeśli jednak, jak w niniejszym wypadku, sprawa znalazła się w tym stadium, że płatnik otrzymał już papiery in natura, a spór istnieje właściwie tylko co do obowiązku zwrotu kuponów, to zważyć należy, że zasada, na której się opiera obowiązek zwrotu, wymaga, aby płatnik otrzymał to, co świadczył, a Skarb Państwa oddał to, o co się niesłusznie zbogacił. Zasada ta wymaga tedy nie tylko by same papiery oddane zostały, lecz także, aby wróciły do płatnika pożytki w postaci wartości kuponów, o które Skarb Państwa niesłusznie się zbogacił. W konkretnym więc wypadku skarżący trafnie domaga się wypłaty wartości zrealizowanych przez Skarb Państwa kuponów, o ile wartość tychże kuponów nie została użyta na należności podatkowe. Zwrócone zostały listy nominalnej wartości 13.900 zł. Razem z listami podlegają w myśl powyższego zwrotowi te kupony przypadające od tych listów, które przekazane zostały Kasie Skarbowej przez Państwowy Bank Rolny dnia 16 kwietnia 1932 na polecenie Sądu w Wilnie wzgl. wartość tych kuponów, które po przekazaniu ze strony Banku Rolnego do Kasy Skarbowej zostały zrealizowane.

Z tych zasad Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2679.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Zwrot kosztów egzekucyjnych — niedopuszczalność drogi sądowej dla dochodzenia roszczenia o zwrot.

Droga procesu cywilnego jest niedopuszczalna dla roszczeń o zwrot nadmiernie lub nienależnie — chociaż przed wejściem w życie O. P. — wpłaconych sum w kosztach egzekucyjnych.

Orzeczenie Izby Cywilnej SN z 22 stycznia 1937 C III 230/35.

... Jak wynika z art. 5, 125 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.), sprawy zwrotu kosztów egzekucyjnych należą do właściwości władz skarbowych, a tym samym w myśl art. 1 § 3 u. s. p. droga sądowa jest niedopuszczalna. Z art. 211 O. P. okazuje się, że art. 125 § 1 O. P. odnosi się również do spraw,

które powstały przed wejściem w życie tej Ordynacji, gdyż ze stanowiska przeciwnego art. 211 byłby zbędny, a nawet dający podstawę do nieporozumień....

2680.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Przestępstwa podatkowe: Ograniczenie kasacji.

O tym, czy dane przestępstwo podatkowe, osądzone wyrokiem, podpadnie pod przepis § 2 art. 504 k. p. k., rozstrzyga wysokość przewidzianej w ramach ustawy za dane przestępstwo grzywny, o ile naturalnie nie jest przewidziana w ustawie rodzajowo cięższa kara od grzywny w postaci kary pozbawienia wolności (art. 176, 177, 181, 183 i 184 O. P.). W wypadkach zagrożenia w ustawie za przestępstwo podatkowe tylko karą grzywny, kara ta musi być cięższa niż 3000 zł, przy czym w zakres tych przestępstw podatkowych zaliczone być muszą nie tylko przestępstwa podatkowe, za które ustawa przepisuje sztywną karę pieniężną, lecz także i te przestępstwa podatkowe, za które ustawa przepisuje tzw. ruchomą karę o pewnej wielokrotności (art. 178, 179 i 180 O. P.), o ile tylko z danego przepisu ustawy można będzie wymierzyć karę cięższą niż 3000 zł.

Postanowienie Izby Karnej (s. 1) SN z 25 marca 1939 1 K. 122/39.

Sąd Okręgowy w Białymstoku skazał Szymona P. za to, że, będąc zobowiązany w myśl cz. II. lit. A rozdz. I. kategoria czwarta zał. do art. 23 ustawy o pod. przem. do wykupienia świadectwa przemysłowego kat. IV dla miejscowości klasy II, prowadził przedsiębiorstwo przenośnej drobnej sprzedaży galanterii bez świadectwa przemysłowego na mocy art. 178 O. P. na 30 zł grzywny. Od wyroku tego oskarżony zapowiedział kasację, lecz Przewodniczący Wydziału Karnego zarządzeniem z 8 grudnia 1938 zapowiedzenia kasacji nie przyjął na mocy art. 504 § 2 i 649 § 1 k. p. k. Na zarządzenie to oskarżony wniósł zażalenie, w którym twierdzi, że art. 504 § 2 k. p. k. dopuszcza kasację od wyroku Sądu Okręgowego w sprawie o przestępstwo podatkowe, za które jest przepisana kara cięższa niż 3000 zł grzywny; kasacja jest dopuszczalna nawet wtedy, gdy wymierzona przez sąd kara grzywny nie przenosi 3000 zł; art. 178 O. P. nie określa wysokości kary grzywny za przestępstwo podatkowe, lecz uzależnia karę tę od wysokości należności za świadectwo; art. 178 O. P., przepisujący karę grzywny do wysokości trzykrotnej należności za świadectwo, tym samym przepi-

suje karę cięższą niż 3000 zł grzywny; w tym stanie rzeczy — wywodzi żalący się — kasacja od wyroku skazującego z art. 178 O. P. jest zawsze dopuszczalna.

Obecnie wprowadzony przepis § 2 art. 504 k. p. k. ogranicza kasację w sprawach o przestępstwa podatkowe do przestępstw, za które ustawa przepisuje karę cięższą niż 3.000 zł i ujawnia w tym względzie wolę ustawodawcy usprawnienia postępowania sądowego przez odstąpienie od dotychczasowych zasad (art. 504 k. p. k.) i ograniczenie kasacji w sprawach podatkowych wyłącznie do wypadków określonych w § 2 art. 504 k. p. k.

Z cyt. przepisu wynika, że o tym, czy dane przestępstwo podatkowe osądzone wyrokiem podpadnie pod przepis § 2 art. 504 k. p. k., rozstrzygać ma wysokość przewidzianej w ramach ustawy za dane przestępstwo grzywny, o ile naturalnie nie jest przewidziana w ustawie rodzajowo cięższa kara od grzywny w postaci kary pozbawienia wolności (art. 176, 177, 181, 183 i 184 O. P.). W wypadkach zagrożenia w ustawie za przestępstwo podatkowe tylko karą grzywny, kara ta musi być cięższa niż 3000 zł, przy czym w zakres tych przestępstw podatkowych zaliczone być muszą nie tylko przestępstwa podatkowe, za które ustawa przepisuje sztywną karę pieniężną, lecz także i te przestępstwa podatkowe, za które ustawa przepisuje tzw. ruchomą karę w pewnej wielokrotności (art. 178, 179 i 180 O. P.), o ile tylko z danego przepisu ustawy można będzie wymierzyć karę cięższą niż 3000 zł.

Kara oparta na wielokrotności nie jest jeszcze ustawowo pełną karą, bowiem kara ta składa się z dwóch elementów, mianowicie z wielokrotności określonej w ustawie (art. 178, 179, 180 O. P.) i jej podstawy, która musi być ustalona w każdej konkretnej sprawie, i tak dopiero kara określona na zasadzie ustalonej w sprawie podstawy faktycznej jest karą przepisaną przez ustawę za dane przestępstwo w rozumieniu § 2 art. 504 k. p. k.

Rozstrzygać tu będzie kwota przypadająca z wielokrotności najwyższej np. 20-ej, choćby Sąd wymierzył karę najniższą w postaci pojedynczej należności za świadectwo, lub pojedynczej różnicy między ceną właściwego i ceną posiadanego świadectwa i wskutek tego grzywna wypadła niższa niż 3000 zł. Poza tym zaznaczyć należy, że przy stosowaniu powyższego kryterium decydować będzie grożąca sankcja karna przestępstwa zarzuconego w oskarżeniu jak i przypisanego w wyroku, natomiast wyłączone będą spod kasacji te wszystkie wypadki, w których podstawa obliczeniowa (podatek uszczuplony lub narażony na uszczuplenie) będzie tak niska, że nawet przy zastosowaniu maksymalnej wielokrotności grzywna w żadnym wypadku nie mogłaby przekroczyć kwoty 3000 zł.

W danym wypadku cena świadectwa przemysłowego kat. IV w miejscowości klasy II wynosi 20 zł, za czym przy zastosowaniu nawet maksymalnej granicy grzywny z art. 178 O. P. tj. w wysokości trzykrotnej na-

leżności za świadectwo (20 x 3 = 60) kara przez ustawę przepisana (w rozumieniu § 2 art. 504 k. p. k.) nie może przenieść kwoty 60 zł, wobec czego kasacja w myśl § 2 art. 504 k. p. k. nie przysługuje.

Z tych powodów zażalenie oskarżonego, jako bezzasadne, oddalono.

2681.

PODATEK DOCHODOWY.

Obowiązek podatkowy osób prawnych, których zarząd znajduje się za granicą[1]: Wykonywanie przedsiębiorstwa[2]. — Sprzedaż w Polsce wyrobów przedsiębiorstwa przemysłowego zagranicznej osoby prawnej przez przedstawiciela.

1. Osoba prawna, mająca siedzibę za granicą, podlega obowiązkowi podatkowemu nie tylko w razie założenia w Polsce samoistnego, odrębnego przedsiębiorstwa, ale także w wypadku wykonywania swego zagranicznego przedsiębiorstwa w Polsce.

2. Sprzedaż w Polsce wyrobów przedsiębiorstwa przemysłowego zagranicznej osoby prawnej przez przedstawiciela, działającego w jej imieniu i na jej rachunek i posiadającego składy tych wyrobów, stanowi wykonywanie w Polsce zagranicznego przedsiębiorstwa osoby prawnej, choćby przedstawiciel przyjął w umowie na siebie częściowe del credere.

Wyrok NTA z 15 października 1937 l. rej. 1619/35 w sprawie Tow. Akc. dla fabrykacji tłuszczów jadalnych „Amada" w Gdańsku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniło Ministerstwo Skarbu odwołania firmy „Amada" Tow. Akc. dla fabrykacji tłuszczów jadalnych w Gdańsku, wniesionego od wymierzonego jej podatku dochodowego na 1931 r. od dochodu, ustalonego na 69.691 zł 79 gr, z następującym uzasadnieniem: 1) że, jak wynika z § 3 umowy z 31 lipca 1929, zawartej między skarżącą a Janem Thielem, ten ostatni jako jej przedstawiciel sprzedawał towary skarżącej w jej imieniu i na jej rachunek po cenie każdorazowo oznaczonej przez skarżącą; 2) że z dalszych postanowień powołanej umowy wynika, iż skarżąca utrzymywała biuro i składy konsygnacyjne w Wejherowie, albowiem pokrywała za nie wszystkie wydatki, a towary zwożone

---

[1] Por. OPA 24/32.

[2] Por. OPA 1197/35, 1278/35.

z Gdańska do tych składów stanowiły jej niezaprzeczoną własność; 3) że opierając się na powyższych przesłankach należy dojść do wniosku, iż skarżąca wykonywała na obszarze Polski przedsiębiorstwo handlowe w rozumieniu art. 1 p. 5 lit. b) ustawy o pod. doch., a zatem w myśl tego artykułu oraz zgodnie z art. III umowy zawartej między Rzecząpospolitą Polską a W. M. Gdańskiem z 29 maja 1929 w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich podlega obowiązkowi podatkowemu; 4) że wobec niezłożenia przez skarżącą zeznania o dochodzie, mimo osiągnięcia przez nią w miarodajnym okresie dochodu przekraczającego minimum wolne od opodatkowania, orzeczenie zaskarżone wydaje się na zasadzie art. 50 ust. 5 ustawy, tj. na podstawie materiału, jakim władze skarbowe rozporządzają; 5) że ustalony przez władzę wymiarową dochód podatkowy, na podstawie opinii rzeczoznawców jest całkowicie uzasadniony.

Wniesiona na to orzeczenie skarga do NTA zarzuca obrazę prawa oraz wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Z przepisu art. 1 p. 5 lit. b) ustawy o pod. doch. w związku z p. 2 lit. b) tegoż artykułu wynika, że osoba prawna, posiadająca siedzibę i przedsiębiorstwo za granicą, podlega obowiązkowi podatkowemu nie tylko w razie założenia w Polsce samoistnego, odrębnego przedsiębiorstwa, ale także już w wypadku wykonywania swego zagranicznego przedsiębiorstwa na terenie Polski. Czy i kiedy takie wykonywanie przedsiębiorstwa należy przyjąć, jest kwestią faktyczną, zależną od charakteru przedsiębiorstwa i sposobu wykonywania jego w Polsce. W każdym razie decydującym momentem jest związanie wykonywania przedsiębiorstwa w Polsce z obszarem Państwa przez spełnianie na tym obszarze czynności, stanowiących istotną treść prowadzonego przedsiębiorstwa.

Otóż w niniejszym wypadku istotną treścią prowadzonego przez skarżącą przedsiębiorstwa są transakcje sprzedażne, gdyż skarżąca trudni się odprzedażą swych wyrobów, a przedmiotem opodatkowania jest dochód z wykonywania tych transakcji, które skarżąca przeprowadzała na terenie Państwa Polskiego przez swego przedstawiciela (agenta) Jana Thiela. Przedstawiciel ten bowiem, jak to wynika z umowy zawartej 31 lipca 1929 między nim a skarżącą i co nie jest sporne, sprzedawał na terenie Polski towary skarżącej nie we własnym imieniu, lecz w imieniu i na rachunek skarżącej według przez nią ustanowionych cen, a to towary złożone w składach Thiela, któremu skarżąca wydatki połączone z przechowywaniem tych towarów zwracała. Okoliczność zaś, iż w myśl wspomnianej umowy z 31 lipca 1929 Thiel ponosił częściowe del credere w wysokości 25%, jako dotycząca jedynie warunków, pod jakimi wzajemny stosunek między skarżącą a jej przedstawicielem został unormowany, jest dla danej sprawy bez

znaczenia, gdyż nie zmienia wcale faktu, że skarżąca na terenie Polski przez Thiela jako swego przedstawiciela dokonywała sprzedaży swych towarów. Takie zaś wykonywanie swego zagranicznego przedsiębiorstwa na terenie Polski uzasadnia obowiązek podatkowy skarżącej, który wbrew twierdzeniu skargi nie jest, jak już wyżej wspomniano, wcale uzależniony od prowadzenia samodzielnego przedsiębiorstwa handlowego na terenie Polski.

O ile zaś skarżąca na poparcie swego stanowiska, że nie ona lecz Thiel jako samodzielny kupiec sprzedawał na terenie Polski towary skarżącej, powołuje się na wymiar podatku przemysłowego od obrotu towarów skarżącej w r. 1930 w wysokości 300.000 zł, twierdząc, iż podatek ten został wymierzony Thielowi, że zatem już z tego powodu nie może być mowy o transakcjach skarżącej — to NTA na podstawie akt sprawy stwierdza, że podatek ten został prawomocnie wymierzony skarżącej a nie Thielowi i że skarżąca w odwołaniu od tego wymiaru wcale nie kwestionowała obowiązku podatkowego, zaczepiając jedynie wysokość stawki podatkowej i dopiero na skutek upomnienia o wpłatę reszty podatku, zapłaty odmówiła, twierdząc, iż do uiszczenia tego podatku w ogóle obowiązany jest Thiel a nie ona. Zarzut więc rzekomego odmiennego traktowania skarżącej przy wymiarze podatku przemysłowego od obrotu jak przy wymiarze podatku dochodowego, nie jest uzasadniony.

W tym stanie rzeczy nie ma też istotnego znaczenia zarzut, iż władza nie przesłuchała powołanych w toku postępowania administracyjnego świadków na okoliczność, że Thiel był samodzielnym zastępcą skarżącej na terenie Polski. Z zawartej bowiem między skarżącą a Thielem umowy z 31 lipca 1929 wynika, iż transakcje handlowe na terenie Polski zawierała skarżąca przez Thiela jako swego przedstawiciela, a nie Thiel we własnym imieniu.

Podniesione zaś na ustnej rozprawie wywody pełnomocnika skarżącej, dotyczące rzekomego naruszenia postanowień umowy zawartej między Rzecząpospolitą Polską a W. M. Gdańskiem z 29 maja 1929 w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich, jako nie objęte skargą, NTA pominął. . . .

Z tych powodów należało skargę oddalić, jako nieuzasadnioną.

Przez pojęcie przedstawiciela w najobszerniejszym tego słowa znaczeniu, rozumiem kupca, który działa bądź na rachunek firmy zagranicznej w swoim własnym imieniu (komisant w rozumieniu k. h.), bądź też który działa stale na rachunek i w imieniu zastąpionej firmy zagranicznej (ajent w rozumieniu k. h.), bądź też występuje sporadycznie na rachunek i w imieniu zastąpionej firmy zagranicznej (ajent giełdowy w rozumieniu przepisów o giełdach lub innych, pośrednik niegiełdowy, którego sytuacja prawna nie została unormowana specjalnie).

Przedstawicielstwo może obejmować bądź sprzedaż towarów importowych, bądź

zakup towarów przeznaczonych na eksport, bądź spełnianie jakichkolwiek innych świadczeń, wchodzących w zakres stosunków handlowych. Najbardziej aktualną sprawą jest opodatkowanie firm importowych.

Sytuacja prawna przedstawiciela, specjalnie ajenta, wywoływała liczne spory. Trudno też w życiu gospodarczym odróżnić urzędnika wyposażonego w pełnomocnictwa, pracującego dla swojej firmy za prowizją, od ajenta, posiadającego z mocy samej ustawy (art. 570, 571 i 572 k. h.) szereg uprawnień i otrzymującego pewne minimum prowizji jako stałe wynagrodzenie. Stopień samodzielności i zależności nie da się uchwycić w żadne normy prawne.

Jednak musimy uznać, że pomiędzy tymi dwoma typami dystynkcja istnieje, a skutki tej dystynkcji dla omawianego zagadnienia rozważone będą niżej.

Przedstawiciel może utrzymywać skład towarów firmy zagranicznej i okoliczność ta może dawać podstawę do specjalnej kwalifikacji podatkowej działalności firmy zagranicznej.

Omawiane zagadnienie nastręcza trudności ze względu na to, że przedsiębiorstwo nie zawsze może być umiejscowione. O ile chodzi o nieruchomość, sumę hipoteczną, wierzytelność niezabezpieczoną hipotecznie, dochody z akcji i udziałów, osobiste zajęcia, źródło dochodu bądź daje się umiejscowić wyraźnie przez swój ścisły faktyczny związek z terytorium (nieruchomość, suma hipoteczna), bądź też przez swój związek z osobą wierzyciela lub dłużnika, z których każda ma swą siedzibę podatkową. Ustawodawstwo więc, o ile nie chodzi o przedsiębiorstwo, z łatwością może ustalić, iż podlegają obowiązkowi podatkowemu dochody z nieruchomości i sum hipotecznych w zależności od ich położenia, z innych tytułów, poza przedsiębiorstwem działającym na obszarze dwu państw, — w zależności od siedziby osób, które je wypłacają lub otrzymują.

Inaczej się rzecz przedstawia z przedsiębiorstwem. Przedsiębiorstwo może istnieć pod jedną i tą samą nazwą na różnych terytoriach, stanowiąc w gruncie rzeczy jedno przedsiębiorstwo. Ten stan rzeczy powoduje trudności co do podziału dochodu. Ale przedsiębiorstwo może poza tym występować posiłkując się przedstawicielem, unikając użycia swojej nazwy. Czy przedsiębiorstwo w tym ostatnim wypadku działa i na terytorium, gdzie się znajduje przedstawicielstwo, a tym samym jest podmiotem opodatkowania? Kwestia ta specjalna jest dotychczas w stanie badania.

Wzmożony obrót międzynarodowy, walka z nielojalną konkurencją w dziedzinie podatkowej powoduje, iż poruszone zagadnienie nabiera szczególnie doniosłej wagi.

Interpretując przepisy podatkowe wyjaśnić sobie należy, jakie dodatkowe ciężary podatkowe powstają w wypadku, gdy dojdziemy do wniosku, że istnieje obowiązek podatkowy, w porównaniu z ciężarami, które obowiązywałyby, gdyby obowiązku dla firmy zagranicznej nie było. Okoliczność ta ma pierwszorzędne znaczenie interpretacyjne. Należy bowiem wyjść z założenia, że podatki zostały wprowadzone na podstawie przesłanek gospodarczych (por. motywy wyroku OPA 2589/39); potwierdzenie lub zaprzeczenie obowiązku podatkowego, o ile nie wynika z wyraźnego tekstu ustawy, powinno być zgodne z tymi przesłankami.

Szczegóły w tym względzie podane są niżej przy każdym z omawianych podatków odrębnie.

Wyjaśniając postawione zagadnienie prawne w świetle 3 polskich ustaw podatkowych: o opłatach rejestracyjnych, o podatku obrotowym i o podatku dochodowym — stwierdzić należy co następuje:

Każda z powyższych ustaw podatkowych stanowi odrębną całość. Nie istnieje

przepis, który by ustalał związek pomiędzy tymi ustawami, przynajmniej o ile chodzi o „przedsiębiorstwo". Wyraz ten może być w każdej z tych ustaw inaczej rozumiany. Nie można więc a priori twierdzić, by obowiązek podatkowy w omawianym wypadku musiał istnieć na podstawie wszystkich 3 ustaw, albo musiał całkowicie odpaść. Przeciwnie, zasadniczo nic nie stoi na przeszkodzie, by uznać obowiązek podatkowy dla omawianego przypadku w świetle jednej lub dwu ustaw, odrzucając ten obowiązek, o ile chodzi o pozostałą lub pozostałe ustawy.

Opłaty rejestracyjne.

Od 1 stycznia 1940 obowiązywać będzie nowa ustawa o opłatach rejestracyjnych. Obowiązek uiszczenia opłaty rejestracyjnej od przedsiębiorstw i zajęć jest niezależny od obowiązku uiszczenia podatku obrotowego (na tle przepisów ustawy o podatku przemysłowym, które obowiązywały do 1 stycznia 1939 — kwestia ta wydawać się mogła sporna. Por. OPA 2315/38 z glosą Pomianowskiego).

Karty rejestracyjne według art. 2 należy nabywać na każdy zakład handlowy, przemysłowy i górniczy, na oddzielne składy, a poza tym na każde przedsiębiorstwo zarobkowe wykonywane przez utrzymywanie oddzielnych zakładów i na każde zajęcie, które jest specjalnie w taryfie wymienione — wszystko to jeżeli zakłady, składy, przedsiębiorstwa nie utrzymujące oddzielnych zakładów i zajęcia są wykonywane bądź utrzymywane na obszarze Państwa.

O ile chodzi o zakład lub skład, jasną jest rzeczą, że mamy do czynienia z materialnie umiejscowioną rzeczą złożoną i w tych wypadkach sam obowiązek nabycia karty rejestracyjnej jest bezsporny, a kwestia powstaje jedynie co do tego, na kogo — firmę zagraniczną czy pośrednika — karta powinna być wykupiona.
Stwierdzić należy przede wszystkim, że mamy do czynienia w tym wypadku z jednym podmiotem opłaty, a nie z dwoma.

Jeżeli stanąć na stanowisku, że przedsiębiorstwo zagraniczne działa za pośrednictwem pośrednika — zakład handlowy tego ostatniego i cała działalność handlowa pośrednika stanowi część organizacji przedsiębiorstwa zagranicznego, pośrednik jedynie daje swój szyld. Nie ma zatem potrzeby wykupywania dwóch kart rejestracyjnych — wystarczy jedna. W zasadzie więc obojętne jest dla wyniku fiskalnego, na czyją firmę będzie wykupiona karta, gdyż i tak odpadnie potrzeba wykupienia drugiej karty. Mogłaby powstać jedynie różnica ceny karty.

Twierdzę, że według konstrukcji ustawy karta rejestracyjna powinna być wykupiona tylko na przedstawiciela, który zewnętrznie figuruje i to według cech zewnętrznych działalności przedstawiciela.

Odmienna odpowiedź — wykupienie karty rejestracyjnej na firmę zagraniczną za ewent. wyższą cenę — w wyniku fiskalnym nic albo prawie nic nie przysporzyłaby Skarbowi Państwa, kontrola natomiast prawidłowego wykupienia byłaby niewspółmiernie kosztowna. Ten ostatni wzgląd jest bardzo istotny.

Zwrócić należy również uwagę, że cała ustawa o opłatach rejestracyjnych, oparta na zewnętrznych znamionach, łączy się z rejestrem handlowym, wzgl. z koncesjami na działalność. Byłoby więc w pewnych wypadkach uniemożliwieniem obrotu międzynarodowego, gdyby żądać karty rejestracyjnej od firmy zagranicznej, gdy w Polsce występuje jej przedstawiciel — samoistny kupiec w rozumieniu k. h.

Osobno omówić należy wypadek, gdy istnieje skład konsygnacyjny lub skład towarów przeznaczonych na eksport. Tytuł własności tych towarów należy do firmy

zagranicznej — towar znajduje się w posiadaniu przedstawiciela. Kto ma wykupić kartę? Firma zagraniczna, czy też przedstawiciel?

Jestem zdania, że przedstawiciel. Obojętną jest bowiem rzeczą dla ustawy o opłatach rejestracyjnych tytuł własności towaru — istotne jest, kto wobec osób trzecich a tym samym i wobec władzy podatkowej towarem dysponuje. Obowiązkowi podatkowemu staje się zadość, gdy karta jest wykupiona — bezpośrednio za to jest odpowiedzialna osoba, która zawiaduje składem.

Jak jednak należy postąpić, gdy chodzi o przedsiębiorstwo nie posiadające zakładu handlowego lub składu, prowadzonych przez przedstawiciela, a działające w Polsce za pośrednictwem swego przedstawiciela?

Sądzę, że zagraniczne przedsiębiorstwo nie utrzymujące przez przedstawicieli zakładów i składów nie ma obowiązku wykupienia karty rejestracyjnej, a to wobec przepisu art. 12 ust. 2. Przepis ten mówi o tym, iż za miejsce wykonywania przedsiębiorstwa nie utrzymującego zakładu lub składu uważa się miejsce zamieszkania lub siedzibę prawną osoby wykonywającej przedsiębiorstwo. Przepis ten z natury rzeczy dotyczyć może jedynie krajowych przedsiębiorstw; do zagranicznych przedsiębiorstw nie może mieć w ogóle zastosowania. W braku więc analogicznego przepisu dla przedsiębiorstw zagranicznych uznać należy, że obowiązek taki dla przedsiębiorstw zagranicznych, nie utrzymujących w Polsce zakładów i składów, w ogóle nie istnieje. Podkreślić należy, że przepis o miejscu wykupienia karty jest przepisem ustawowym, a nie przepisem rozporządzenia wykonawczego. Tym samym jest podkreślona jego doniosłość dla samego obowiązku wykupienia karty rejestracyjnej. Opuszczenie przedsiębiorstw zagranicznych nie posiadających zakładów wytłumaczyć się da łatwo nieuchwytnością tych podatników (por. glosę Pomianowskiego OPA 1669/37).

Przepisy O. P. o właściwości miejscowej, specjalnie art. 11 o właściwości miejscowej dla nabycia świadectw przemysłowych i kart rejestracyjnych, nie stoją na przeszkodzie podanym wyżej wywodom. Przede wszystkim ustawa o opłatach rejestracyjnych jest późniejsza od O. P. Poza tym art. 12 ust. 2 ustawy o opłatach rejestracyjnych precyzuje normy prawa materialnego, ustala gdzie się mieści przedsiębiorstwo nie utrzymujące zakładów ani składów, art. 11 O. P. zaś jest przepisem proceduralnym i przewiduje, że dla wykupienia karty rejestracyjnej miarodajne jest miejsce wykonywania przedsiębiorstwa.

Świadectwa przemysłowe.

Do 31 grudnia 1939 obowiązują jeszcze świadectwa przemysłowe. Według art. 10 p. 2 ustawy o podatku przemysłowym świadectwo przemysłowe należy wykupić na każde przedsiębiorstwo na zysk obliczone a wykonywane bez utrzymywania oddzielnego zakładu.

Poza argumentem zaczerpniętym z art. 12 p. 2 ustawy o opłatach rejestracyjnych — argumentacja i wnioski, podane wyżej odnośnie do kart rejestracyjnych, mają zastosowanie i do świadectw przemysłowych.

Podatek obrotowy.

Od 1 stycznia 1939 obowiązuje nowa ustawa o podatku obrotowym. Przedmiotem opodatkowania są wykonywane na obszarze Państwa prywatnoprawne zawodowe i odpłatne świadczenia rzeczy bądź usług.

Ustawa nie używa dla określenia przedmiotu opodatkowania wyrazu „przedsiębiorstwo“, niemniej jednak w stosunkach handlowych uznać należy, że wykony-

wanie świadczeń stanowi wyraz działalności przedsiębiorstwa. Rozp. wyk. w § 9 precyzuje, jakie świadczenia należy uważać za wykonane na obszarze Państwa i tym samym za podlegające podatkowi obrotowemu. W myśl tego przepisu przesyłanie towarów z zagranicy nie stanowi wykonywania świadczeń na obszarze Polski, natomiast dla obowiązku podatkowego firm zagranicznych wystarczy: a) utrzymywanie w Polsce pełnomocnika lub pracownika, lub b) by inne towarzyszące świadczeniu okoliczności wskazywały, że zamieszkała za granicą osoba dysponuje znajdującą się na obszarze Państwa rzeczą przed dostarczeniem jej nabywcy.

Powyższy przepis rozp. wyk. należy zbadać w odniesieniu do 2 wypadków, mianowicie: a) gdy zagraniczna firma nie utrzymuje żadnego składu w Polsce, a działa przez przedstawiciela; b) gdy zagraniczna firma utrzymuje skład towarów, którym dysponuje jej przedstawiciel.

Ad a). Odnośnie do pierwszego wypadku rozp. wyk. przewiduje obowiązek podatkowy w tym tylko wypadku, jeżeli firma zagraniczna utrzymuje na obszarze Polski pełnomocnika lub pracownika. Możemy w tym punkcie uznać rozp. wyk. za zgodne z ustawą z tym zastrzeżeniem, że ani komisanta ani ajenta nie uznamy za pełnomocnika ani za pracownika — w tych wypadkach, gdy ajent lub komisant posiadać będą uprawnienia nie wykraczające poza zakres ich czynności wynikających z k. h. Dopiero rozszerzenie tych uprawnień prowadzić będzie do uznania, że dany ajent lub komisant jest pełnomocnikiem, czyli pozostaje w stosunku bądź umowy najmu pracy, bądź też zawarł umowę o dzieło.

Ad b). Jak się rzecz przedstawia, gdy istnieje skład towarów firmy zagranicznej, będący pod zarządem przedstawiciela? Uznać należy, że w tym wypadku następuje sprzedaż towarów wewnątrz kraju, jeżeli chodzi o skład konsygnacyjny, jeżeli zaś chodzi o skład towarów przeznaczonych na eksport — świadczenie wykonywane jest za granicą.

Ale kto w wypadku sprzedaży wewnątrz kraju będzie płatnikiem: firma zagraniczna czy też jej przedstawiciel? Otóż odpowiedź wynika z art. 6 p. 4 i 5 ustawy. W myśl bowiem art. 6 p. 4 i 5 pełny obrót towarowy zostaje opodatkowany u komisanta i ajenta, o ile prowadzą sprzedaż ze składu konsygnacyjnego, z tym, że komisant wzgl. ajent nie płaci już podatku od prowizji.

Powołany wyżej przepis wskazuje na to, że według intencji ustawy, w tym wypadku, gdy zagraniczna firma nie posiada pod swoją nazwą żadnego składu a posiada skład konsygnacyjny tylko przedstawiciel — on tylko jest płatnikiem podatku.

Przepis § 9 p. 2 b) jest więc niezgodny z ustawą: wprowadza bowiem obowiązek podatkowy firmy zagranicznej, podczas gdy — jak z wyżej podanego wynika — intencją ustawy było uznanie sprzedaży przez przedstawiciela ze składu konsygnacyjnego za pierwszą fazę obrotu, przy której odpada opodatkowanie prowizji tego przedstawiciela. Gdyby stanąć na odmiennym stanowisku, przepis art. 6 p. 4 i 5 byłby nielogiczny, a różnica w wynikach dla Skarbu Państwa byłaby niewspółmiernie niska w porównaniu z trudnościami technicznymi przy wymiarach.

Podatek przemysłowy od obrotu.

Do 31 grudnia 1938 obowiązywała odnośnie do podatku od obrotu ustawa o podatku przemysłowym. Ustawa ta, posiłkując się pojęciem przedsiębiorstwa, zawierała w kwestii opodatkowania komisanta i ajenta przepisy analogiczne z obecnie obowiązującą ustawą o podatku obrotowym. Argumentację więc, którą podałem odnośnie do podatku obrotowego, można w całości zastosować, gdy chodzi o stan prawny na tle poprzednio obowiązującej ustawy o podatku przemysłowym.

Podatek dochodowy.

Tu podmiotem podatkowym jest nie przedsiębiorstwo lub zakład lecz osoba fizyczna lub prawna, która eksploatuje źródło dochodu. Tu mamy więc dwa źródła dochodu: zajęcie przedstawiciela i przedsiębiorstwo firmy zagranicznej. Przedstawiciel płaci podatek dochodowy od swego zysku netto (prowizja mniej koszty handlowe), zysk zaś na sprzedaży towarów stanowi dochód firmy zagranicznej, i o ile ta firma nie jest płatnikiem podatku dochodowego — podatek przepada dla Skarbu. To jest rzecz najważniejsza. Firma zagraniczna nie powinna być wolna od tego opodatkowania dzięki temu, iż sprzedaje swoje wyroby nie bezpośrednio lecz za pośrednictwem swego przedstawiciela.

Ustawa o podatku dochodowym w art. 1 p. 2 b) i art. 1 p. 5 b) mówi o przedsiębiorstwach handlowych istniejących na obszarze Polski jako o źródłach podatkowych polskich. Rozp. wyk. do tej ustawy nie precyzuje bliżej wypadków, o jakie nam chodzi, mianowicie co ma być uważane za przedsiębiorstwo, gdy firma zagraniczna występuje za pośrednictwem przedstawiciela.

Ogłoszony wyżej wyrok NTA w sprawie firmy Amada rozstrzygnął pewien konkretny wypadek, stwierdzając, iż sprzedaż w Polsce za pośrednictwem przedstawiciela, który działa w imieniu i na rachunek zagranicznej firmy, utrzymując kosztem zagranicznej firmy skład jej wyrobów, wypełnia pojęcie przedsiębiorstwa, podlegającego obowiązkowi podatkowemu.

Nie posiadamy innych wyroków, nie możemy więc stwierdzić, czy istotną cechą dla obowiązku podatkowego firmy zagranicznej w rozumieniu NTA jest samo już działanie firmy zagranicznej przez ajenta, czy też istotne jest poza tym utrzymywanie składów konsygnacyjnych. Czy dla ustalenia obowiązku podatkowego firmy zagranicznej konieczne jest istnienie innych cech działalności firmy zagranicznej? Wszak w odróżnieniu od ustaw o opłatach rejestracyjnych i podatku obrotowym ustawa o podatku dochodowym w zasadzie opiera się nie na kryteriach zewnętrznych, lecz na pojęciach gospodarczych. Firma zagraniczna może nie ujawnić swej firmy, a mimo to mogą zachodzić warunki wystarczające do uznania, że przedsiębiorstwo firmy zagranicznej (a nie przedsiębiorstwo jej agenta lub komisanta) istnieje. Jak sprecyzować te cechy?

Opodatkowanie przedsiębiorstwa zagranicznego, działającego na obszarze obcego państwa, wynika ze stosowania zasady terytorialnej w stosunkach międzynarodowo-terytorialnych. Zasada ta polega na tym, że źródła dochodu, położone na terytorium państwa, podlegają opodatkowaniu bez względu na miejsce zamieszkania ich właściciela. Podatek dochodowy jest zasadniczo podatkiem osobistym lecz państwo nie może zrezygnować z opodatkowania źródeł dochodu położonych na jego terytorium. Zasada więc osobista ulega tutaj modyfikacji. (To oczywiście łatwo może doprowadzić do podwójnego opodatkowania, chyba że bądź przepisy wewnętrzno-krajowe, bądź umowy międzynarodowe zapobiegają podwójnemu opodatkowaniu).

Punktem wyjścia naszego rozumowania jest, że źródłem dochodu i opodatkowania jest przedsiębiorstwo a nie zakład handlowy.

Przede wszystkim nasza ustawa o podatku dochodowym mówi słusznie o przedsiębiorstwie jako źródle dochodu. Zakład handlowy zaś jest tylko cząstką organizacji przedsiębiorstwa. Poza tym przedsiębiorstwo może być opodatkowane nawet w braku zakładu handlowego — z góry przynajmniej tego wypadku nie należy wykluczyć.

Wskaźnikiem bytu przedsiębiorstwa mogą być:

1) stałe urządzenie,
2) składy towarów,
3) ryzyko,

4) klientela,
5) zależność przedstawiciela od przedsiębiorcy,
6) stały stosunek przedstawiciela do przedsiębiorcy,
7) działanie przedstawiciela w imieniu przedsiębiorcy,
8) organizacja.

Które z tych kryteriów ma tu decydujące znaczenie? Pamiętajmy, że przy ocenie tych kryteriów względy polityki skarbowej i słuszności (p. wyżej) są istotne.

Stałe urządzenie nie odgrywa w omawianych wypadkach żadnej gospodarczej roli. Urządzenie to jest z reguły stosunkowo małej wartości i by uniknąć opodatkowania urządzenie to może się stać własnością przedstawiciela.

Skład towarów u przedstawiciela nie może również decydować. Byłoby to kryterium przypadkowe i niesłuszne. Obowiązek podatkowy byłby bądź za szeroko ujęty, bądź też możnaby go było łatwo obejść.

Ryzyko i klientela nie nadają się również jako kryteria. Każda firma importująca na kredyt ponosi ryzyko i posiada klientelę. Np. księgarnia zagraniczna, wysyłająca na kredyt książki bezpośrednio klientom, nie może być zakwalifikowana jako przedsiębiorstwo działające w Polsce, aczkolwiek mamy przy tym imporcie i ryzyko i klientelę.

Nie uważam również za decydujące, czy przedstawiciel jest zależny od firmy zagranicznej, czy też niezależny. Nie ma przedstawiciela, który by był całkowicie niezależny od swego zleceniodawcy zagranicznego, różny zaś stopień niezależności lub zależności nie zmienia sytuacji prawnej, jest bowiem wynikiem jedynie specyficznych okoliczności, zmieniających się od wypadku do wypadku. W szczególności udział w kosztach handlowych przedstawiciela jest tylko formą ustalenia wysokości prowizji i konsekwencją ryzyka, jakie ponosi firma zagraniczna.

Stałość stosunku przedstawiciela do firmy zagranicznej jest niewystarczającym momentem. Można twierdzić, że sporadyczna transakcja nie stwarza w Polsce źródła podatkowego, ale i utrzymywanie stałego przedstawiciela samo przez się jeszcze nie oznacza, by firma zagraniczna miała źródło dochodu w Polsce: każda wówczas firma importująca do Polski podpadałaby pod obowiązek podatkowy.

Działalność przedstawiciela w imieniu firmy zagranicznej również nie jest kryterium. Z łatwością wszak można zastąpić formę ajentury formą komisu.

Za istotne kryterium uważam jedynie organizację. Przedsiębiorstwo bowiem jest to zorganizowana całość (art. 40 k. h.). Pojęcie to w obszernej literaturze o istocie przedsiębiorstwa odgrywa pierwszorzędną rolę (por. np. niezakończony komentarz śp. prof. Wróblewskiego do k. h. str. 201).

Przedsiębiorstwo jako organizacja polega na tym, że się stwarza pewne centrum, które dysponuje obrotem handlowym. Nie jest istotne, czy przedsiębiorstwo posiada jakiekolwiek urządzenie stałe i czy ma składy, jaki jest stosunek przedstawiciela do właściciela przedsiębiorstwa i w czyim imieniu odbywają się transakcje. Centrum polega na tym, iż pewna osoba — urzędnik lub przedstawiciel — zajmuje się akwizycją zamówień, opieką nad klientelą i opieką nad wykonaniem umów, ewent. wykonaniem umów. W tym wypadku odbywa się to za pośrednictwem przedstawiciela i on właśnie stanowi centrum organizacyjne.

Wszystkie inne momenty, jak zakład handlowy przedstawiciela, urządzenie, składy, ryzyko, klientela, zależność przedstawiciela od firmy zagranicznej, — stanowią ogniwa organizacji, lecz żaden z tych momentów nie jest conditio sine qua non. Są to raczej zewnętrzne wyrazy istnienia organizacji.

Uznaję, że definicja powyższa przedsiębiorstwa jako organizacji może wywołać poważne zastrzeżenia, a w każdym razie wymaga rozbudowania.

Nie przeczę, że mogą w praktyce powstać wypadki, w których trudno będzie ustalić istnienie przedstawicielstwa, o ile przedstawicielstwo polegać będzie jedynie i wyłącznie na komisowym przedstawicielstwie bez składu i urządzeń, ale niewątpliwie mamy tu do czynienia z subtelnymi pojęciami i taką oceną stosunków gospodarczych, dla których zewnętrzne znamiona nie są wystarczające.

Ustalenie obowiązku podatkowego dla firmy zagranicznej pociąga za sobą tylko skutki podatkowe. Twierdzenie to, które na pierwszy rzut oka może się wydawać rzeczą samo przez się zrozumiałą — ma swoje głębsze znaczenie. Ustawodawstwo nasze — jak zresztą i zagraniczne — ma szereg ograniczeń co do dopuszczenia do działalności w Polsce firm zagranicznych. Ograniczenia te bądź są związane z formą prawną firmy zagranicznej (spółki akcyjnej), bądź też z terytorium (pas pograniczny), bądź też z rodzajem towarów.

Brak zezwolenia władzy administracyjnej nie powinien stać na przeszkodzie do wymiaru podatku, o ile istnieją przesłanki podatkowe dla uskutecznienia wymiaru, sam zaś wymiar nie powinien pociągać żadnych konsekwencji w kierunku uznania firmy zagranicznej za działającą na obszarze Polski w rozumieniu tych przepisów administracyjnych, które wymagają zezwolenia na działalność.

W. J. Szatensztejn

2682.

PODATEK DOCHODOWY.

Periodyczne świadczenia otrzymywane od ojca przez córkę, żyjącą w osobnym gospodarstwie domowym[1].

Nie oparte na żadnym tytule prawnym świadczenia periodyczne ojca na rzecz córki, żyjącej w osobnym gospodarstwie domowym, o charakterze trwałym, stanowią dochód podlegający opodatkowaniu.

Wyrok NTA z 27 maja 1938 l. rej. 3481/35 i 3482/36 w sprawie Ireny Ł. przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1932 i 1933.

Komisja Szacunkowa wymierzyła płatniczce podatek dochodowy na rok podatkowy 1932 od dochodu 48.000 zł, zaś na rok podatkowy 1933 od dochodu 42.000 zł. Ustalenie dochodu władza wymiarowa oparła, o ile chodzi o rok podatkowy 1932, na protokole przesłuchania podatniczki z 21 września 1932, według którego otrzymywała ona w r. 1931 od swego ojca po 4.000 zł miesięcznie, będąc po unieważnieniu małżeństwa na jego utrzymaniu, o ile zaś chodzi o r. 1933, na protokole przesłuchania pełnomocnika podatniczki z 12 września 1933, który zeznał, że kwota 42.000 zł otrzymana

---

[1] Por. OPA 2683/39, 2684/39.

przez podatniczkę w r. 1932 od ojca, nie podlega opodatkowaniu, gdyż ojciec już raz został od tej kwoty opodatkowany.

W odwołaniach skarżąca zwalczała wymiar, dowodząc, że otrzymywane od ojca kwoty, jako stanowiące dobrowolne, na żadnym tytule prawnym nie oparte świadczenia ojca na rzecz córki na pokrywanie kosztów utrzymania, nie podlegają opodatkowaniu.

Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie orzeczeniem z 5 czerwca 1934 nie uwzględniła odwołania od wymiaru podatku na r. 1932, uchylając jedynie wymiar podwyżki z art. 26 ustawy z uwagi na to, że płatniczka miała na swym utrzymaniu córkę, nie uwzględniła również odwołania od wymiaru podatku na r. 1933 orzeczeniem z 30 kwietnia 1936. Orzeczenia te stanowią przedmiot dwóch odrębnych skarg kasacyjnych....

NTA rozważył co następuje:

Według stanowiska pozwanej władzy dochód z darowizn podpada pod punkt 7 art. 3 ustawy o pod. doch., w którym jest mowa o dochodach z wszelkiego rodzaju źródeł dochodowych, nie wymienionych w poprzednich punktach. Otrzymane przez płatniczkę zapomogi winny być — zdaniem władzy — traktowane na równi z darowiznami, a ponieważ są one periodyczne, przeto podlegają one opodatkowaniu w myśl art. 7 ustawy.

Skargi nie kwestionują tego, że otrzymywane przez skarżącą od ojca zapomogi miały charakter wpływów periodycznych. Skargi wypowiadają natomiast pogląd, iż żeby móc w ogóle mówić o darowiźnie, musi być ona oparta na tytule prawnym, konkretnie określonym i opartym na zobowiązaniu świadczącego i musi być dokonana w takiej formie, by stanowiła wpływ periodyczny, gdy tymczasem wpłaty, dokonywane przez ojca skarżącej na jej rzecz, nie są oparte na żadnym tytule prawnym i zgodnie z wolą wypłacającego nie są darowiznami, lecz swobodnym, jednostronnym rozporządzeniem osiągniętym i już opodatkowanym dochodem. Jak z powyższego widać, skargi przeczą temu, by otrzymane przez skarżącą zapomogi stanowiły darowizny w rozumieniu art. 7 p. 1 ustawy o pod. doch. Jeśli atoli — co podkreślają skargi — świadczenia ojca na rzecz skarżącej miały charakter dobrowolny i jeśli one nie opierały się na żadnym tytule prawnym, w szczególności jeśli one nie były czynione w wykonaniu jakiegoś, ciążącego na ojcu zobowiązania, to te świadczenia nie były niczym innym, o ile chodzi o ich kwalifikację pod względem prawnym, jak darowiznami. Kwalifikacja zatem prawna owych zapomóg jako darowizn jest niewątpliwie trafna, toteż stanowisko władzy należało uznać w tym względzie za uzasadnione. Gdy nie jest sporne, że owe zapomogi były świadczone periodycznie, to tym samym podpadają one pod art. 7 p. 1 ustawy. Sam zaś fakt, że skarżąca otrzymywała omawiane zapomogi bez przerwy przez dwa lata, że więc miały one charakter trwały, wystar-

cza do uznania tych zapomóg za źródło dochodu skarżącej (art. 3 p. 7 ustawy).

Zauważyć należy, że nowela do ustawy o pod. doch. z 9 kwietnia 1938 poz. 226 Dz. Ust. zwalnia od podatku dochodowego przychody na pokrycie kosztów utrzymania, otrzymywane od zamieszkałych na obszarze Rzeczypospolitej osób fizycznych, których dochody nie podlegają opodatkowaniu na podstawie przepisów działu I ustawy — z tekstu tej noweli wynika więc, że sam ustawodawca uważał, że według stanu prawnego, istniejącego przed nowelą, tego rodzaju przychody stanowiły w ogóle dochód, podlegający opodatkowaniu.

Z powyższych powodów NTA orzekł oddalenie skarg jako nieuzasadnionych.

2683.

PODATEK DOCHODOWY.

Zasiłki nieperiodyczne, otrzymywane od ojca[1].

Zarzut odwołania, iż zasiłki, które płatnik otrzymywał od ojca, były nieperiodyczne — jako istotny pod kątem widzenia przepisu art. 7 p. 1 ustawy o pod. doch. — wymaga rozprawienia się w orzeczeniu władzy odwoławczej.

Wyrok NTA z 4 stycznia 1939 l. rej. 5183/36 w sprawie Stefana K. przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

Na wezwanie do wykazania źródeł dochodu oraz do przedłożenia zestawienia przychodów i rozchodów, popartego dowodami, płatnik przedłożył zestawienie rozchodów, zamykające się sumą 4.680 zł i podał, że wydatki pokrył przede wszystkim uposażeniem służbowym, pobranym w firmie Józef K. w Łodzi w kwocie 3.600 zł, resztę zaś „nieperiodycznymi, dowolnymi zasiłkami ze strony ojca“. Władza wymiarowa, przyjmując, że wydatki płatnika wyniosły 13.600 zł, z czego 3.600 zł pokrył uposażeniem służbowym, ustaliła na zasadzie art. 98 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.) dochód płatnika na kwotę 10.000 zł. W odwołaniu płatnik zarzucił, że nie było warunków do ustalenia dochodu na podstawie zewnętrznych znamion, ponieważ wyjaśnił, skąd czerpie środki utrzymania, mianowicie

[1] Por. OPA 2682/39, 2684/39.

z uposażenia, należycie opodatkowanego, i z „dowolnych, nieokreślonych, nieobliczonych zasiłków i datków“ otrzymywanych od ojca. Na tę ostatnią okoliczność zaofiarował dowód z przesłuchania ojca jako świadka. Komisja Odwoławcza utrzymała wymiar w mocy, powołując się w uzasadnieniu orzeczenia na art. 1, 2, 3, 6, 8, 9 ustawy o pod. doch. oraz art. 70, 92 i 107 § 2 O. P. (w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.) i podając, że do opodatkowania przyjęto otrzymywane dobrowolne datki i zapomogi, a stałej pensji w sumie 3.600 zł nie włączono do podstawy wymiaru.

Skarga zarzuca obrazę art. 7 p. 1 ustawy o podatku dochodowym, podnosząc, że opodatkowane „dobrowolne datki i zapomogi“ nie miały znamienia periodyczności, czemu sama władza pozwana nie przeczy.

NTA rozważył co następuje:

Skarżący obronę swą przeciw opodatkowaniu świadczeń ojca na jego rzecz opierał w postępowaniu wymiarowym i odwoławczym zupełnie wyraźnie na art. 7 p. 1 ustawy o pod. doch., choć przepisu tego nie wymieniał. Mianowicie w myśl tego przepisu nie uważa się za dochód podlegający opodatkowaniu określonych bliżej przychodów nadzwyczajnych pod warunkiem, że one nie stanowią „periodycznych wpływów“ — płatnik zaś zaznaczył zarówno w odpowiedzi na wezwanie do podania źródeł dochodu jak i w odwołaniu, że otrzymywał zasiłki „nieperiodyczne“, „nieokresowe“. Z tą obroną płatnika władza pozwana nie rozprawiła się zupełnie wbrew przepisowi art. 116 O. P. Z motywów zaskarżonego orzeczenia nie jest widoczne, czy a ew. na jakiej podstawie władza nie przyjęła faktycznej kwalifikacji „dobrowolnych datków i zapomóg“, podanej przez płatnika („nieperiodyczne“), czy też a ew. na jakiej prawnej podstawie uznała tę kwalifikację faktyczną za nieistotną dla prawnej kwalifikacji wymienionych świadczeń jako dochodu podlegającego opodatkowaniu.

To uchybienie przepisowi art. 116 O. P. stanowi istotną wadliwość postępowania....

2684.

PODATEK DOCHODOWY.

Alimenty otrzymywane od ojca[1].

Alimenty otrzymywane od ojca nie stanowią dochodu podatkowego w granicach sum potrzebnych na utrzymanie odpowiadające stanowi alimentowanego.

---

[1] Por. OPA 2682/39, 2683/39.

Wyrok NTA z 17 maja 1939 l. rej. 15/38 w sprawie Aliny W. przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

Alina W., zamieszkała w Warszawie, nie złożyła zeznania o dochodzie na rok podatkowy 1936. Przesłuchana protokolarnie 16 października 1936, zeznała płatniczka — która, jak z akt sprawy wynika, zajmowała 7-izbowe mieszkanie, za które płaciła rocznie 3.600 zł — iż jest wraz z córką na utrzymaniu ojca, przemysłowca zamieszkałego w Radomiu, który jej na utrzymanie i komorne przesyła odpowiednie kwoty, których wysokości określić nie może, że w 1935 r. podnajmowała 2 pokoje za 220 zł miesięcznie, że zatrudniała 2 służące, posiadała telefon i miała udział w lecznicy w Warszawie, z którego otrzymała około 100 zł rocznie i który w 1936 r. sprzedała.

Władza wymiarowa ustaliła dochód płatniczki w rozmiarze minimalnych kosztów utrzymania na 6.000 zł, biorąc za podstawę ustalenia zapomogi, otrzymane od ojca oraz dochód z podnajmu mieszkania.

We wniesionym od wymiaru odwołania zarzuciła płatniczka, że brak podstaw do opodatkowania jej z tego tytułu, że ojciec ją, jako pozostałą po śmierci męża bez środków do życia, utrzymuje. Pomoc materialna rodziców bowiem, twierdzi płatniczka, nie jest jednym ze źródeł dochodów, o których mowa w art. 3 ustawy o pod. doch.

Odwołania tego nie uwzględniła Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 8 października 1937, gdyż płatniczka wbrew przepisom art. 105 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) nie wskazała środków dowodowych, które by dały możność stwierdzenia prawdziwości przytoczonych w odwołaniu twierdzeń, a dochód ze stałych zapomóg podlega opodatkowaniu w myśl art. 7 ustawy o pod. doch.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi wniesionej do NTA, w której skarżąca zarzuca obrazę art. 3 i 7 ustawy.

NTA rozważył co następuje:

Jak wynika z zestawienia postanowień art. 1 i 3 z art. 6 ust. 2, 8 p. 3 i 10 ust. ost. ustawy o pod. doch. poz. 6/36 Dz. Ust., ustawodawca nie traktuje utrzymania członka rodziny w gospodarstwie domowym głowy rodziny jako źródła dochodu, tzn. wartość takiego utrzymania nie stanowi dochodu w rozumieniu art. 3 p. 6 ustawy, jakkolwiek może być dochodem z działu II ustawy.

Jeśli jednak głowa rodziny łoży na pokrycie wydatków na utrzymanie członka rodziny poza swym gospodarstwem domowym, to wartość takich świadczeń może stanowić dochód podatkowy, a to w wypadku, gdy z uwagi na osobiste stosunki członka rodziny, stosunek jego do głowy rodziny, rodzaj wzgl. wartość świadczeń dane świadczenia muszą być uzna-

ne w całości lub w części za darowiznę, która się periodycznie powtarza. Ma to np. miejsce, gdy otrzymujący świadczenia rozporządza własnym dochodem lub też ma albo może mieć odpowiednie utrzymanie od innej osoby do tego wpierw obowiązanej.

Władza pozwana wyszła w danym wypadku z założenia, że otrzymywane przez skarżącą od jej ojca alimenty, jako periodyczne wpływy, stanowią w myśl art. 7 p. 1 ustawy dochód podlegający opodatkowaniu, zgodnie z art. 3 ust. 1 p. 6 ustawy. Otóż władza, opierając zaskarżone orzeczenie na art. 7 p. 1 ustawy i traktując wspomniane alimenty jako periodyczne wpływy, oczywiście z darowizn, bo tylko tę kwalifikację prawną alimentów mogła mieć na myśli, nie wzięła pod rozwagę, że przysporzenia majątkowe, odpowiadające obowiązkowi moralnemu, względom przyzwoitości i zwyczajom nie są w myśl art. 355 p. 3 k. z. darowiznami. Przysporzenia zaś majątkowe z tytułu alimentów ze strony rodziców na rzecz dzieci nie tylko odpowiadają obowiązkowi moralnemu i względom przyzwoitości, lecz również obowiązkowi prawnemu, gdyż mający w danym wypadku zastosowanie K. C. Król. Pol. wyraźnie postanawia w art. 238 i 240, że rodzice obowiązani są dawać alimenty dzieciom, w potrzebie zostającym.

Alimenty nie mogą jednak, jak to już z ich pojęcia wynika, polegać na świadczeniu większych sum, niż są potrzebne na utrzymanie odpowiadające stanowi alimentowanego, a nadwyżki tych świadczeń pieniężnych będą już darowiznami, o których mowa w art. 7 p. 1 ustawy i będą, o ile one są świadczeniami periodycznymi, stanowiły dochód podlegający opodatkowaniu.

W niniejszej sprawie niesporne jest, że skarżąca prócz dochodu z podnajmu 2 pokoi i z udziału w lecznicy innych dochodów nie miała i że wydatki na jej utrzymanie, na które nie wystarczały dochody z tych źródeł, pokrywał jej ojciec. Stanowisko władzy więc, która przyjęła, że rzeczone alimenty, jako periodyczne wpływy, o których mowa w art. 7 p. 1 ustawy, są w całości dochodem podatkowym, jak z powyższych wywodów wynika, nie jest trafne, gdyż za dochód podatkowy uważać należy tylko świadczenia przewyższające wydatki, potrzebne na utrzymanie alimentowanego, odpowiadające jego stanowi. Obowiązkiem zatem władzy było kwestię tę odpowiednio wyświetlić przez zażądanie wyjaśnień od płatniczki, a w razie potrzeby przez przesłuchanie jej ojca, w szczególności ustalić, czy i jaka część świadczeń ojca może być w myśl poprzednich wywodów uznana za nadwyżkę ponad koszty niezbędnego utrzymania, a zatem za darowiznę periodyczną, stanowiącą dochód podatkowy.

Skoro zaś władza tak nie postąpiła i wyszła z odmiennego zapatrywania prawnego, uchylił NTA zaskarżone orzeczenie....

Ustawa o podatku dochodowym stanowi, iż przedmiotem opodatkowania są nie tylko dochody osiągane z wykonywania jakiejkolwiek działalności gospodarczej lub pracy a więc dochody będące ekwiwalentem ponoszonych przez płatnika świadczeń wzajemnych w formie np. wypożyczania kapitału, sprzedaży towarów lub produktów gospodarstwa wiejskiego itp. — nakłada bowiem ponadto obowiązek podatkowy również na osoby, które otrzymują przychody nie ponosząc w zamian jakichkolwiek świadczeń wzajemnych, a więc np. na legatariuszów otrzymujących periodycznie wypłaconą rentę. W pierwszym przypadku mamy do czynienia z dochodem wygospodarowanym, w drugim — moment gospodarczy nie występuje zupełnie, albowiem osoba osiągająca przychody z tytułu np. legatu ma tylko udział w dochodzie wygospodarowanym przez kogo innego.

Ponieważ powstaniu dochodu po jednej stronie towarzyszy zawsze poniesienie wydatku po stronie drugiej, przeto nader istotne znaczenie posiada sprawa ustalenia słusznych kryteriów uzasadniających odmowę potrącenia wartości niektórych świadczeń z przychodów płatnika ponoszącego te świadczenia, jeżeli jednocześnie wartość ich wliczana jest do dochodu drugiego płatnika.

O ile chodzi o przychody z działalności gospodarczej — kryteria te wynikają z ustawy w sposób wyraźny i słuszność ich żadnych zastrzeżeń nie nasuwa, będą to bowiem po stronie świadczącego albo koszty uzyskania dochodu albo też wydatki spowodowane konsumowaniem dochodu, a więc wydatki osobiste lub inwestycyjne.

Inaczej rzecz się przedstawia gdy chodzi o przychody z uprawnienia do uczestnictwa w dochodzie cudzym bez obowiązku ponoszenia świadczeń wzajemnych. Podkreślić należy, że opodatkowaniu podlegać mogą wyłącznie przychody z posiadanego uprawnienia, nie podlegają zatem podatkowi wpływy chociażby nawet periodyczne lecz nie oparte na tytule prawnym, a więc na obowiązku ustawowym (np. alimenty) lub na przyjętym zobowiązaniu. Źródłem dochodu bowiem, czyli majątkiem przynoszącym przychody, może być tutaj tylko posiadane uprawnienie (art. 19 ustawy o pod. doch.) a nie dobra wola dającego. Wskutek tego procenty i periodyczne świadczenia podatnika na korzyść członków rodziny (art. 10 ust. ost.) zawsze podpadać będą pod pojęcie rent i trwałych ciężarów opartych na tytułach prawnych (art. 10 p. 2). Jeżeli więc do wymienionych w ustępie ostatnim art. 10 procentów i periodycznych świadczeń odnoszą się zastrzeżenia ustępu przedostatniego tego artykułu i jeżeli pod pojęcie członków rodziny wymienionych w tym przepisie podpadają członkowie rodziny, o których mowa w art. 11 ustawy, wtedy nasuwa się pytanie, jaki właściwie jest cel przepisów ustępu ostatniego art. 10 i czy w ogóle istnienie tego przepisu jest konieczne, skoro odliczenie od dochodu podatnika jakiegokolwiek świadczenia na rzecz np. małżonka podlegającego na zasadzie art. 11 łącznemu opodatkowaniu nie miałoby żadnego wpływu na wysokość łącznego dochodu obojga małżonków.

W tym stanie rzeczy możnaby wystąpić z poglądem, że przepis art. 10 ust. ost. interpretować należy w całkowitym oderwaniu od pozostałych przepisów art. 10 oraz art. 11 ustawy. Wówczas podlegałyby odliczeniu wszelkie (oczywiście tylko oparte na tytułach prawnych) świadczenia na rzecz członków rodziny, o ile świadczenia te zostały u otrzymujących opodatkowane podatkiem dochodowym. Zapatrywanie to prowadzi w konsekwencji do uniknięcia dwukrotnego opodatkowania tego samego — w znaczeniu gospodarczym — dochodu i wiąże się logicznie z nowelą z 9 kwietnia 1938 poz. 226 Dz. Ust., zwalniającą od opodatkowania przychody na pokrycie kosztów utrzymania, otrzymywane od osób, których dochody podlegają opodatkowaniu na zasadzie przepisów działu II ustawy, nie zezwalających — jak wiadomo — na dokonywanie jakichkolwiek potrąceń od podstawy opodatkowania.

Jeżeli wreszcie chodzi o to, których członków rodziny ma na myśli przepis ustępu ostatniego art. 10 ustawy, to zgodnie z powyżej wyrażonymi zapatrywaniami należą tu przede wszystkim ci członkowie rodziny, którym płatnik obowiązany jest dawać alimenty, następnie wszyscy pozostali członkowie rodziny bez względu na stopień pokrewieństwa, o ile płatnik zobowiązał się ponosić na ich rzecz świadczenia periodyczne a intencja tego zobowiązania wynikała z istniejącego stosunku pokrewieństwa lub powinowactwa.

Zdaje się jednak, że sprawa drogą interpretacji nie da się zadawalająco załatwić i potrzebna będzie nowelizacja przepisów.

St. Kowalik

2685.

PODATEK DOCHODOWY.

Alimenty otrzymywane od męża.

1. Alimenty, otrzymywane od męża, stanowią dochód w rozumieniu art. 19 ustawy o podatku dochodowym, jeżeli małżonkowie są sądownie rozłączeni.

2. Okoliczność, że żona, sądownie nie rozłączona, mieszka osobno, nie uzasadnia traktowania kwot, wydatkowanych przez męża ze swego dochodu na jej utrzymanie, jako jej dochodu.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1938 l. rej. 4621/37 i 5990/37 w sprawie Zofii K. przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1934 i 1935.

...Przedmiotem sporu jest kwestia, czy kwoty otrzymywane przez skarżącą od męża na utrzymanie, stanowią dochód podlegający u niej opodatkowaniu.

Otóż, jeżeli — jak w danym wypadku zdaje się przyjmować pozwana władza — małżonkowie są sądownie rozłączeni, to trafne byłoby stanowisko władzy pozwanej, że otrzymywane przez skarżącą od męża sądownie rozłączonego alimenty stanowią dochód w rozumieniu art. 19 ustawy o podatku dochodowym. Na zasadzie bowiem art. 3 ustawy podlegają opodatkowaniu m. i. dochody z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych. Według art. 19 ust. 1 za dochód z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych uważa się m. i. „renty i dochody z innych praw majątkowych", do których § 38 rozp. wyk. poz. 298/21 wzgl. § 35 rozp. wyk. poz. 769/34 Dz. Ust.[1] zalicza w szczególności „wszelkie inne, powtarzające

---

[1] Podobnie § 34 rozp. wyk. poz. 301/36 Dz. Ust.

się periodycznie świadczenia i wsparcia wszelkiego rodzaju, o ile świadczący zobowiązał się ważnie do ich wypłacania, albo też jest do tego obowiązany na mocy ustawy lub wyroku sądowego, jak alimentacje itp.“ Zaliczenie alimentacji, polegających na tytule ustawowym lub orzeczeniu sądowym, do dochodu z praw majątkowych, zgodne jest z dyspozycją art. 19 ustawy, gdyż nie zachodzą tu elementy, uzasadniające z mocy pozytywnego przepisu prawa traktowanie takiego wydatku jako formy ponoszenia kosztów wspólnego gospodarstwa domowego, a zatem kosztów uznawanych przez ustawę o podatku dochodowym za świadczenia, nie będące po stronie korzystającego z nich dochodem podatkowym. O ile bowiem chodzi o separację, to odpada z natury rzeczy kryterium łącznego gospodarstwa domowego, a zatem dochód pobierany na zasadzie prawa unormowanego wyrokiem sądowym nie różni się niczym od dochodów płynących z innych analogicznych uprawnień, których wspólna charakterystyka polega, w ogólnym ujęciu, na ich pewnej wartości majątkowej.

W każdym razie nieuzasadniony jest podniesiony przez skarżącą zarzut podwójnego opodatkowania. Według bowiem stałej judykatury NTA ustawa o podatku dochodowym wyklucza jedynie podwójne opodatkowanie jednego i tego samego podmiotu podatkowego, ale nie wzbrania opodatkowania tych samych materialnie dochodów u różnych podmiotów[1].

W związku z powyższym również okoliczność, że mąż skarżącej w złożonym przez siebie zeznaniu o dochodzie nie żądał odliczenia omawianych kwot i został od nich opodatkowany, nie uzasadniałaby sama przez się zwolnienia skarżącej od opodatkowania tych kwot.

Inaczej natomiast przedstawiałby się stan rzeczy, gdyby małżonkowie nie byli sądownie rozłączeni. Kwoty, które mąż wydatkuje ze swego dochodu na utrzymanie żony, sądownie nierozłączonej i prowadzącej z nim wspólne gospodarstwo domowe, niewątpliwie nie stanowią dochodu żony w rozumieniu art. 6 ustawy, bez względu na to, czy mąż poszczególne wydatki bezpośrednio sam pokrywa, czy też kwoty potrzebne na ich pokrycie daje żonie, a ten stan prawny nie doznaje istotnej zmiany w wypadku, gdy żona, sądownie nierozłączona, z jakichkolwiek powodów mieszka osobno.

Z powyższego wynika, że dla oceny rozpoznawanej sprawy istotna jest okoliczność, czy małżonkowie są sądownie rozłączeni, a ta okoliczność nie została w danym wypadku dostatecznie wyjaśniona. Z jednej strony bowiem skarżąca twierdzi, że od pewnego czasu zamieszkuje w okresie roku szkolnego wraz z córką w Krakowie, ze względu na studia tej ostatniej, i bynajmniej nie przyznaje, jakoby była z mężem sądownie rozłączona. Z drugiej zaś strony zauważyć należy, że w arkuszu wymiarowym i odwoławczym sprawy l. rej. 5990/37 zamieszczono wzmiankę „płatnik sepa-

---

[1] Por. OPA 285/33.

rowany sądownie“ a w aktach sprawy l. rej. 4621/37 znajduje się „informacja“ z 1 października 1935 ze wzmianką „alimenta te są przyznane sądownie i płacone od r. 1931“. Gdy jednak informacji tej, nie wiadomo od kogo pochodzącej, nie można uznać za dostateczny dowód na fakt sądowego rozłączenia małżonków, a orzeczenia obu instancji administracyjnych w obu sprawach nie zawierają ustaleń co do tej kwestii, wymaga stan faktyczny sprawy w powyższym kierunku uzupełnienia....

Ogłoszone obecnie (OPA 2682/39, 2685/39, 2686/39) wyroki NTA dotyczą sprawy opodatkowania podatkiem dochodowym członków rodziny z tą różnicą, że w pierwszych dwóch wypadkach dochód wspólny głowy rodziny, ojca wzgl. męża, został w całości opodatkowany i Skarb Państwa nie doznał szkody, w trzecim wypadku ojciec domaga się odliczenia od swego dochodu zapomóg udzielonych dzieciom, mającym własne gospodarstwo zarobkowe. Stanowczy jest tylko wyrok pierwszy, orzekający, że periodyczne świadczenia ojca na rzecz córki, żyjącej w osobnym gospodarstwie domowym, o charakterze trwałym, stanowią dochód podlegający opodatkowaniu. Moim zdaniem, wszystkie powyższe wyroki i ich umotywowanie wymagają bliższego oświetlenia ze stanowiska interesów Skarbu zabezpieczonych postanowieniami art. 10 ustawy o pod. doch. oraz ze stanowiska delikatnych stosunków rodzinnych i małżeńskich, które nieraz nie pozwalają rodzicom lub małżonkom na korzystanie z prawa odliczenia świadczeń, łożonych na rzecz dzieci albo żony, celem niższego opodatkowania dochodu.

Na podstawie art. 10 p. 2 wolno od dochodu odliczyć wartość pieniężną rent i trwałych ciężarów opartych na tytułach prawnych bez względu na to, jaki stosunek istnieje pomiędzy osobą dającą a pobierającą dane świadczenia. Wedle ostatniego ustępu art. 10 procenty i periodyczne świadczenia podatnika na korzyść członków rodziny mogą być uwzględnione tylko pod warunkiem, jeżeli otrzymujący te świadczenia członek rodziny jest opodatkowany odrębnie podatkiem dochodowym. Postanowienia te zmierzają do zabezpieczenia opodatkowania części dochodu głowy rodziny na wypadek, jeżeli z powodu odliczeń dochodu na rzecz rodziny nie cały dochód podatnika zostanie dotknięty podatkiem dochodowym. W interesie Skarbu leży przede wszystkim, aby cały dochód, a nie części dochodu uległy podatkowi. Wtedy bowiem Skarb korzysta z wysokiej progresji podatku, który przy wyższym dochodzie w całości zapewnia mu kilkakrotnie wyższy podatek niż przy podziale dochodu na więcej części odrębnie opodatkowanych. Ze względu jednak na stosunki rodzinne, które wymagają ochrony ze strony Państwa, pozwala ustawa w ostatnim ustępie art. 10 uwzględnić świadczenia podatnika na korzyść rodziny, a zatem zmniejszyć dochód i należną odeń progresywną stopę podatkową, byle w tym wypadku przynajmniej od tej części dochodu, którą rodzina otrzymała, podatek został zapłacony. Moim zdaniem więc interes Skarbu przy świadczeniach na rzecz rodziny w myśl intencji ustawodawcy jest zabezpieczony, jeżeli ojciec rodziny, czy mąż na rzecz żony, zapłaci podatek progresywny od całego swego dochodu, czyli zapłaci więcej, niżby Skarb otrzymał, gdyby korzystał z prawa odliczenia swoich świadczeń ze swego dochodu i gdyby zamiast całego dochodu tylko jego części były opodatkowane. Nie jest wcale w interesie Skarbu zniewalać ojca czy męża do czynienia takich odliczeń na mocy p. 2 art. 10 ustawy ze swoich dochodów ogólnych przez osobne opodatkowanie zapomóg na rzecz rodziny u członków rodziny, ponieważ Skarb traci wówczas korzyść, jaką ma z progresji stopy podatkowej.

Na te ważne momenty nie zwraca wcale uwagi ani wyrok OPA 2682/39,

ani wyrok OPA 2685/39 (co do męża). W obydwu tych sprawach bowiem stwierdzono, że w pierwszym wypadku ojciec, w drugim wypadku mąż, zapłacili od swoich ogólnych dochodów cały progresywny podatek, chociaż mogli korzystać z dobrodziejstwa ustawy i potrącić od swoich dochodów świadczenia na rzecz córki, wzgl. żony, celem ich opodatkowania u osób obdarowanych. Osobne opodatkowanie córki lub w drugim wypadku żony skłoni na przyszłość ojca i męża do uczynienia z góry odliczeń od swoich dochodów na podstawie art. 10 p. 2 ze stratą dla Skarbu Państwa, a może także z pogwałceniem ich uczuć rodzinnych i małżeńskich. Z tych powodów nie mogę przyłączyć się do rozstrzygnięcia NTA w obu powyższych wyrokach ani de lege ferenda ani de lege lata. Argument przytoczony w motywach wyroku OPA 2682/39, powołujący się na nowelę z 9 kwietnia 1938 do podatku dochodowego, która jakoby dopiero teraz zwolniła od podatku dochodowego przychody na pokrycie kosztów utrzymania, przemawia wedle mego zdania właśnie przeciwko motywom wyroku, albowiem nowela ta jest autentyczną interpretacją dotychczasowego stanu prawnego i rozszerza go na osoby pobierające dochody swoje z innych źródeł, a mianowicie z uposażeń podpadających pod dział II ustawy. Nadto nowela ta nie ogranicza się do stosunków rodzinnych.

Zauważyć dalej muszę, że prowadzenie osobnego gospodarstwa domowego wcale nie usprawiedliwia odrębnego opodatkowania. Nie chodzi bowiem o osobne gospodarstwo domowe, lecz o osobne gospodarstwo zarobkowe przy opodatkowaniu dochodu. Akademik utrzymywany przez ojca lub matkę w mieście uniwersyteckim, żona i matka mieszkająca w mieście dla opieki i żywienia dzieci w szkołach miejskich, ojciec pracujący w kopalni lub fabryce dalekich od jego stałej siedziby, wszyscy oni mają odrębne gospodarstwa domowe, ale wspólne gospodarstwo zarobkowe, wspólny dochód głowy rodziny, podlegający wspólnemu opodatkowaniu. Jeżeli córka po unieważnieniu małżeństwa żyje wyłącznie z dotacji swego ojca i nie ma odrębnego gospodarstwa zarobkowego, w takim razie powinna być traktowana jako członek rodziny, żyjący ze wspólnego dochodu ojca, chociaż może prowadzić osobne gospodarstwo domowe lub mieszkać w Zakopanem lub w innym miejscu klimatycznym.

Zupełnie inaczej przedstawia się wypadek, załatwiony wyrokiem OPA 2686/39, w którym nie ma mowy o osobnym, chociaż w tym wypadku wskazanym, opodatkowaniu członków rodziny, mających własne źródła dochodu, lecz ojciec ich domaga się odliczenia od swego dochodu kwot, które miał zamężnym córkom wypłacić w formie zapomóg. Jeżeli temu żądaniu ojca władza zadość uczyni, to oczywiście kwoty pobrane przez dzieci będą słusznie osobno opodatkowane. Ale w tym wypadku interes Skarbu wymaga zbadania, czy owe kwoty zostały istotnie wypłacone lub może są jedynie środkiem obniżenia stopy progresywnej od wyższego dochodu ojca. Rozbicie bowiem tego dochodu na części umniejsza, pomimo ich opodatkowania, ogólną sumę podatku.

De lege ferenda uważałbym za pożądane, aby w drodze noweli interpretacyjnej lub rozporządzenia Ministra Skarbu wyraźnie postanowiono, że przy świadczeniach darmych na rzecz rodziny świadczenia te wolne są od podatku dochodowego, jeżeli głowa rodziny zapłaci podatek od swego całego dochodu, nie korzystając z możności prawnej odliczenia świadczeń od dochodu podległego podatkowi.

Dr Stanisław Głąbiński

2686.

PODATEK DOCHODOWY.

Alimenty wypłacane dzieciom[1].

1. Wymóg punktu 2 art. 10 ustawy o pod. doch. odnosi się również do periodycznych świadczeń podatnika na korzyść członków rodziny, o których mówi ustęp ostatni tego artykułu.

2. Oparty na przepisach ustawy cywilnej obowiązek ojca alimentowania dzieci stanowi wystarczający tytuł prawny w rozumieniu art. 10 p. 2 ustawy o pod. doch.

Wyrok NTA z 13 czerwca 1938 l. rej. 4918/37 w sprawie Luzera L. przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie nie uwzględniła odwołania płatnika w punkcie dotyczącym odliczenia od ogólnego dochodu osiągniętego w r. 1935 sumy 9.600 zł wypłaconej w tymże roku dwom zamężnym córkom płatnika tytułem „periodycznych zapomóg".

Na to orzeczenie wniósł płatnik skargę do NTA, w której zarzuca z tego powodu obrazę art. 10 p. 2 ustawy o pod. doch. (poz. 6/36 Dz. Ust.).

NTA rozważył co następuje:

Nie jest sporne, że — zgodnie z tezą ustaloną w wyroku NTA z 16 grudnia 1931 l. rej. 6016/29 (Zb. wyr. nr 515 S) — wymóg punktu 2 art. 10 ustawy o pod. doch. odnosi się również do periodycznych świadczeń podatnika na korzyść członków rodziny, o których mówi ustęp ostatni tego artykułu.

W postępowaniu administracyjnym władze I i II instancji odmowę odliczenia od dochodu sumy wypłaconej przez skarżącego zamężnym córkom uzasadniły tym, że świadczenie to nie jest oparte na tytule prawnym.

Podtrzymując to stanowisko w odpowiedzi na skargę pozwana władza podnosi, że świadczenia skarżącego na rzecz zamężnych córek nie były oparte na tytule prawnym, lecz miały charakter dobrowolnych świadczeń, gdyż skarżący jako tytuł prawny wskazywał wprawdzie obowiązek alimentarny wynikający z art. 238—240 K. C. P., jednak przepisów tych — zdaniem pozwanej władzy — nie można uznać za tytuł prawny w brzmieniu przepisów p. 2 art. 10 ustawy o pod. doch.

Otóż zagadnienie prawne, czy dobrowolne wykonanie przez płatnika

[1] Por. OPA 2687/39, glosę 2685/39.

ciążącego na nim ustawowego obowiązku dostarczania swoim dzieciom, w potrzebie zostającym, alimentów, podpada pod pojęcie rent i trwałych ciężarów opartych na tytułach prawnych z punktu 2 art. 10 powołanej ustawy, należy rozstrzygnąć na korzyść skarżącego. Oparty na przepisach ustawy cywilnej obowiązek ojca alimentowania dzieci stanowi bowiem niewątpliwie wystarczający tytuł prawny w rozumieniu powołanego przepisu. Wprawdzie bowiem — ściśle biorąc — same ustawy nie są źródłami subiektywnych praw i zobowiązań, są nimi jednak pewne stany faktyczne, z którymi ustawa łączy określone skutki prawne.

Odpowiedź na skargę zaprzecza istnienie stanu faktycznego uzasadniającego wymieniony obowiązek alimentacyjny, podnosząc, że skarżący nie zaofiarował środków dowodowych na potwierdzenie okoliczności, że córki jego pozostają w potrzebie. Otóż zaznaczyć należy, że w postępowaniu administracyjnym spór sprowadzał się tylko do wyżej określonego zagadnienia prawnego, skarżący nie miał zatem obowiązku udowadniania okoliczności faktycznych, które w postępowaniu administracyjnym nie były sporne, a zostały przez pozwaną władzę zakwestionowane dopiero w odpowiedzi na skargę.

Pozwana władza, nie wysunąwszy w toku postępowania administracyjnego żadnych wątpliwości co do tego, że córki skarżącego znajdują się w potrzebie, nie dała mu sposobności do udowodnienia tych okoliczności, wobec czego ze szkodą skarżącego naruszyła istotne formy postępowania administracyjnego.

Zauważyć jeszcze należy, że dalszym wymogiem odliczenia od dochodu wymienionej sumy, określonym w drugim zdaniu ustępu przedostatniego art. 10 ustawy, jest by wydatki wspomniane w ustępach 1 i 2 tegoż artykułu ciążyły na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi i pozostawały w związku gospodarczym z tymi źródłami....

W powyższym orzeczeniu NTA krótko, ale dobitnie, rozprawił się z poglądem władzy skarbowej, jakoby świadczenia alimentarne ojca na rzecz dzieci nie były oparte na tytule prawnym, a to dlatego, że wprawdzie obowiązek alimentarny wynika z przepisów kodeksu cywilnego, jednak — zdaniem władzy — przepisów tych nie można uznać za tytuł prawny w rozumieniu p. 2 art. 10 ustawy o podatku dochodowym. Otóż, mając na względzie, że w danym wypadku zachodziła nie umowa o świadczenie alimentarne, lecz faktyczna dobrowolna realizacja przez ojca ciążącego na nim ustawowego obowiązku dostarczenia dzieciom alimentów odpowiednio do ich potrzeb, NTA wyjaśnił władzy, że, wprawdzie — ściśle biorąc — same ustawy nie są źródłami subiektywnych praw i zobowiązań, są nimi jednak pewne stany faktyczne, z którymi ustawa łączy określone skutki prawne. Jakież to są wymogi faktyczne, które uzasadniają obowiązek alimentarny? I tu NTA zgodnie z istotną myślą kodeksu cywilnego stwierdził w wyroku OPA 2687/39, że norma tego obowiązku zależy z jednej strony od majątku osoby obowiązanej, a z drugiej strony od potrzeb osoby uprawnionej, które są *względne*. Teza ta została wypowiedziana jasno i dobitnie, zgodnie ze sformułowaniem Wołowskiego (w dziele jego „Kurs Kodeksu Cywilnego“

t. I. str. 119), który nadmienia, że potrzeby osoby uprawnionej są względne, „albowiem zawisły one od wieku, płci, wychowania, położenia towarzyskiego, nawyknień i obowiązków naturalnych osoby mającej prawo do alimentów".

O ile jednak teza powyższa w wyroku NTA, która służyła za podstawę do uchylenia wadliwego orzeczenia władzy, jest jasna i dobrze, acz zwięźle umotywowana, o tyle nasuwa poważne wątpliwości końcowy ustęp wyroku, opiewający że „dalszym wymogiem odliczenia od dochodu wydatków na renty i trwałe ciężary, określone w p. 2 art. 10 ustawy, jest — w myśl przepisu drugiego zdania ustępu przedostatniego art. 10 ustawy — by wymienione wydatki ciążyły na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi i pozostawały w związku gospodarczym z tymi źródłami". Już od razu rzuca się w oczy, że stanowi wprost sprzeczność wewnętrzną stawianie jako odrębnego wymogu warunku, ażeby wydatki na świadczenia alimentarne ciążyły na źródłach dochodu, podlegających podatkowi. Jasne jest bowiem, że, skoro obowiązek alimentarny wynika z ustawy i jego zasięg nie jest ograniczony do jakiegoś określonego majątku, tym samym ciąży on na wszystkich źródłach dochodu, podlegającego podatkowi, a nawet nie podlegającego podatkowi. Wydaje się tedy jasne, że ustęp przedostatni art. 10, stawiający powyższy wymóg, wcale się nie odnosi do świadczeń alimentarnych na rzecz członków rodziny. Tym samym odpada co do tych świadczeń i drugi wskazany w tymże ustępie art. 10 wymóg „związku gospodarczego" z obciążonymi źródłami dochodu. Nie wchodzę w bliższe badanie istotnego znaczenia słów „związek gospodarczy" (termin ten poddał szczegółowej analizie prof. Ignacy Czuma w glosie do wyroku NTA z 24 lutego 1937 l. rej. 6874/35, OPA 2308/38), jest to bowiem zbędne, gdyż wydaje się oczywiste, że wymóg „związku gospodarczego" pozostaje w nierozerwalnym związku z wymogiem ciążenia renty na danym źródle dochodu; ustawodawca chciał tu widocznie zapobiec fikcyjnemu, nierealnemu obciążeniu danego źródła dochodu, bo byłoby to dla Skarbu jawnie niekorzystne. Skoro atoli ciężar alimentarny rozciąga się na wszystkie źródła dochodu, to tym samym odpada wymóg związku gospodarczego.

Tuszę sobie, iż powyższe wywody dostatecznie przekonywają, że przedostatni ustęp art. 11 ustawy o pod. doch. wcale nie odnosi się do świadczeń alimentarnych na rzecz członków rodziny (i to nie tylko dla zstępnych, ale i dla wstępnych, jak to znakomicie uzasadnił prof. Czuma w glosie do wyroku NTA z 30 maja 1938 l. rej. 5338/37, OPA 2504/39.

Tu dochodzimy do sedna rzeczy. Twierdzę, że wbrew dotychczasowej wykładni NTA odliczenia świadczeń alimentarnych na rzecz członków rodziny, zasadniczo przewidziane w p. 2 ustępu 1 art. 10 ustawy o pod. doch., podpadają co do dalszego wymogu tylko pod przepis ostatniego ustępu tego artykułu, a mianowicie świadczenia te mogą być odliczane od dochodu podatnika tylko pod tym warunkiem, że otrzymujący te świadczenia członek rodziny jest opodatkowany odrębnie podatkiem dochodowym. Ustęp ostatni art. 10 bynajmniej nie łączy się z ustępem przedostatnim ani graficznie, ani myślowo, gdyby bowiem łączył się, ustawodawca myśl swoją byłby wyraził w tym samym ustępie przez dodanie wyrazu „nadto". Wówczas mielibyśmy do czynienia z tym „dalszym wymogiem", który NTA obecnie wysuwa bez uzasadnionej ku temu podstawy, którego jednak ścisłe rozumowanie prawnicze — m. zd. — nie dopuszcza.

Stefan Urbanowicz

2687.

PODATEK DOCHODOWY.

Alimenty wypłacane dzieciom[1].

1. Dobrowolne wykonanie przez płatnika ciążącego na nim ustawowego obowiązku dostarczenia dzieciom, w potrzebie zostającym, alimentów, podpada pod pojęcie rent i trwałych ciężarów opartych na tytułach prawnych z p. 2 art. 10 ustawy o pod. doch.

2. Norma wspomnianego obowiązku alimentarnego zależy z jednej strony od majątku osoby obowiązanej, a z drugiej strony od potrzeb osoby uprawnionej, które są względne.

Wyrok NTA z 23 listopada 1938 l. rej. 6054/37 w sprawie Jana Jakuba L. przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

Przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1936 Urząd Skarbowy nie uwzględnił m. i. odliczenia od ogólnego dochodu sumy 8.500 zł, wypłaconej przez płatnika w r. 1935 trzem dorosłym córkom tytułem rent alimentarnych. W uzasadnieniu wymiaru Urząd Skarbowy podał, że na wypłacenie rent mimo wezwania nie przedstawiono tytułu prawnego, a sytuacja materialna wymienionych osób nie uzasadnia na podstawie powołanych przez płatnika art. 238, 240 i 242 K. C. obowiązku ich alimentowania, ponieważ mąż jednej z nich pobiera uposażenie 430 zł miesięcznie, mąż drugiej 830 zł, a trzecia pobiera uposażenie 200 zł miesięcznie.

W odwołaniu od wymiaru płatnik podniósł m. i., że oparty na wyżej wymienionych przepisach jego obowiązek alimentarny był przez Urząd Skarbowy zawsze uznawany, że w dwóch wyjaśnieniach złożonych Urzędowi Skarbowemu wskazał płatnik, iż według zasady prawa cywilnego rozciągłość tego obowiązku zależy z jednej strony od majątku osoby obowiązanej, a z drugiej strony od potrzeb osoby uprawnionej, które są względne, że obowiązek alimentarny płatnika — i to nie tylko moralny ale i ściśle prawny ze względu na jego stanowisko społeczne i majątkowe jest w tym właśnie zakresie niewątpliwy, że przytoczone przez Urząd Skarbowy dane faktyczne jedynie co do uposażeń mężów dwóch córek i uposażenia trzeciej córki są jednostronne, gdyż Urząd nie wyjaśnił wszystkich warunków ich egzystencji, miarodajnych dla oceny położenia materialnego. W końcu przytoczył odwołujący się szereg okoliczności fak-

[1] Por. OPA 2686/39.

tycznych, dotyczących warunków egzystencji dwóch córek i prosił o sprawdzenie tych okoliczności.

Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie powyższego odwołania nie uwzględniła orzeczeniem z 30 września 1937, podając w uzasadnieniu, że alimenty wypłacane dorosłym dzieciom nie są oparte na tytule prawnym, lecz mają charakter dobrowolnych świadczeń, oraz że z przepisów K. C. wynika, iż obowiązek utrzymywania dorosłych i samodzielnych dzieci ciąży na rodzicach tylko o tyle, o ile zostaną udowodnione warunki, uniemożliwiające samodzielne utrzymanie się dzieci.

W skardze, skierowanej przeciw części wymienionego orzeczenia, dotyczącej odmowy odliczenia powyższych rent alimentarnych, płatnik zarzuca obrazę art. 10 p. 2 ustawy o pod. doch., art. 238, 239 i 242 K. C. oraz wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

W postępowaniu administracyjnym władze I i II instancji co do odliczenia od dochodu sumy wypłaconej przez skarżącego córkom stanęły na stanowisku, że świadczenia te nie są oparte na tytule prawnym. Podtrzymując to stanowisko w odpowiedzi na skargę pozwana władza podnosi, że skarżący jako tytuł prawny wskazywał wprawdzie obowiązek alimentarny wynikający z przepisów art. 238, 239 i 242 K. C., jednak przepisów tych nie można uznać za tytuł prawny w rozumieniu p. 2 art. 10 ustawy o pod. doch.

Otóż zagadnienie prawne, czy dobrowolne wykonanie przez płatnika ciążącego na nim ustawowego obowiązku dostarczenia dzieciom, w potrzebie zostającym, alimentów. podpada pod pojęcie rent i trwałych ciężarów opartych na tytułach prawnych z p. 2 art. 10 powołanej ustawy, należy rozstrzygnąć na korzyść skarżącego. Wprawdzie bowiem — ściśle biorąc — same ustawy nie są źródłami subiektywnych praw i zobowiązań, są nimi jednak pewne stany faktyczne, z którymi ustawa łączy określone skutki prawne.

Co zaś do wymogów faktycznych uzasadniających wymieniony obowiązek alimentarny, trafnie podnosi skarżący, że norma tego obowiązku zależy z jednej strony od majątku osoby obowiązanej, a z drugiej strony od potrzeb osoby uprawnionej, które są względne. W tym względzie podniósł skarżący już w odwołaniu, że stwierdzone przez Urząd Skarbowy faktyczne dane jedynie co do uposażeń mężów dwóch córek i uposażenia trzeciej córki są jednostronne i domagał się sprawdzenia przytoczonych przez siebie twierdzeń co do indywidualnych warunków egzystencji każdej z córek. Brak dostatecznych ustaleń co do tych ostatnich okoliczności stanowi wadliwość postępowania.

O ile chodzi o zapatrywanie wyrażone w odpowiedzi na skargę, że stojąc nawet na stanowisku skargi należałoby i w tym przypadku przyjść

do wniosku, że omawiana kwota nie podlega potrąceniu od dochodu skarżącego z uwagi na przepisy art. 8 p. 3 ustawy o pod. doch., ponieważ była ona ekwiwalentem kosztów utrzymania członków rodziny skarżącego, to zaznaczyć należy, że w postępowaniu administracyjnym sprawa nie była w tej płaszczyźnie stawiana, oraz że kwestia określonych w art. 10 ustawy odliczeń od dochodu nie ma nic wspólnego z kwestią potrącalności z przychodów pewnych kosztów, uregulowaną w art. 6 i 8 ustawy.

Zaznaczyć jeszcze należy, że dalszym wymogiem odliczenia od dochodu wydatków na renty i trwałe ciężary, określone w p. 2 art. 10 ustawy, jest — w myśl przepisu drugiego zdania ustępu przedostatniego art. 10 ustawy — by wymienione wydatki ciążyły na źródłach dochodu, podlegającego podatkowi i pozostawały w związku gospodarczym z tymi źródłami — którymi to wymogami władza nie zajmowała się w rozpatrywanej sprawie widocznie z uwagi na zasadnicze swoje stanowisko co do interpretacji przepisów art. 10 p. 2 ustawy wyżej omówione.

Kierując się powyższymi rozważaniami NTA uchylił zaskarżone orzeczenie... z powodu wadliwego postępowania.

W naszej literaturze skarbowej (także oczywiście polityczno-ustrojowej), w naszych pojęciach obywatelskiego życia, w naszym sądownictwie należy stale przypominać i utrwalać tę starą i nieprzemijającą prawdę, iż podatek stanowi najpierw i przede wszystkim moralny obowiązek. Ten stosunek o tle moralnym winien pobudzać przekonanie, iż zasadniczą postawą człowieka winna być postawa wspomagania i potęgowania wspólnego dobra, jakim jest własne państwo, czy inna własna społeczność (gmina, rodzina itd.). To jest ta istotna, moralna oś, wokół której grupują się urządzenia prawne, wyprowadzające z ogólnej myśli szczegółowe wskazówki i postanowienia. Każdy z nas winien, czując swój ogólny obowiązek moralny przyczyniania się wszechstronnego na rzecz wspólnego dobra, odszukiwać w samym sobie najpierw odpowiedzi na pytania, kiedy, jak i w jakich rozmiarach ma swój udział zgłosić, kiedy nie powinien się uchylać. Prawo stara się objąć te wszystkie skrupuły i drobiazgi, i obejmuje, jak zawsze, mniej lub więcej szczęśliwie i zręcznie. Buduje ono kunsztowne konstrukcje sytuacyj, wprowadza różne odchylenia, wyjątki, godzi je, jak może i jak umie.

Rodzice wychowują dzieci. Jest to ich zadanie moralne zarówno jednostkowe jak i społeczne. Prawo żąda od ojca rodziny podatku m. i. dochodowego. Z jednej strony nakłada na niego obowiązek, by dzieci wychowywał z dochodu, podległego podatkowi i w tej części, która zawiera fundusz ich utrzymania, z drugiej strony ze względów rodzinnych daje ulgi. Czy jest tu jakaś wewnętrzna sprzeczność? Sądzę, że nie. Chodzi o to, by wskazać, że utrzymanie rodziny jest naturalnym ciężarem, który nie usuwa obowiązku podatkowego, przeciwnie, przypomina o łączności i obowiązkach rodziny wobec innej większej społeczności (państwa), z drugiej strony ulga czy zniżka podatkowa z tytułów rodzinnych ma zaznaczyć, iż państwo docenia wartość rodziny i w świetle własnych interesów i uwzględniając interesy rodzinne.

Ale rodzina, pozostając wspólnotą, przecież w pewnym znaczeniu się rozluźnia. Dzieci wylatują, jak te ptaki z gniazda. Gdy były małe, nieusamodzielnione życiowo, dostawały zniżki kolejowe wieku, potem zniżki szkolne i inne korzyści społeczne,

rodzice do pewnego czasu nie tylko moralnie ale i prawnie winni byli im pomagać i przygotowywać do własnego już później lotu. Po pewnym czasie te obowiązki rodzicielskie topnieją. Dzieci są usamodzielnione; wystąpią jako osobne podmioty życiowe, na których zaciążą obowiązki wobec państwa, wobec rodziny także. Powstaną m. i. ich obowiązki podatkowe.

Ojciec nie jest, rygorystycznie rzecz traktując, obowiązany im pomagać; dzieci mają bowiem własne utrzymanie. Ale ojciec ma głębokie poczucie obowiązków moralnych, które dyktuje miłość, dyktuje subtelność moralna stosunku rodzinnego. Wprawdzie córka ma 200 zł miesięcznego dochodu, wprawdzie jest niezamężna i te 200 zł normalnie mogą wystarczyć, ale ojciec odczuwa doskonale, że sam mając większe dochody, winien dziecku rozszerzyć sferę życia. Inne córki już mają własne gniazdo rodzinne, a zatem jeszcze większe wydatki. Wywód ojca - płatnika w odwołaniu od wymiaru jest przekonywający (majątek osoby obowiązanej, potrzeby osób uprawnionych, społeczne stanowisko, warunki egzystencji córek itd.). Ale ten wywód należy uzupełnić. I ojciec i córki są samodzielnie i odrębnie związani obowiązkami wobec państwowej spólnoty. Jeśli wymogi i stopa życia dzieci, gdy były jeszcze we wspólnym ognisku, nie zwalniały od podatku funduszu utrzymania, to teraz, gdy dzieci mają własne środki życia, miałoby uzupełnienie tego utrzymania przez ojca być wolne od podatku dochodowego? Ale przypuśćmy, że to uzupełnienie (renta alimentarna) podlega podatkowi ze strony dzieci. Powiem, iż i wtedy ojciec winien podatek zapłacić od tej kwoty. Podwójne opodatkowanie? Nie. To są odrębne podmioty i odrębne stosunki! Te same wartości w łańcuchu przechodzenia z rąk do rąk stają się odrębnymi wartościami opodatkowania dla różnych osób. Płatnik ma znaczny dochód, dzieci jego samodzielne przez uzupełnienie (renta) powiększają też swoje własne dochody. I tak jak ta subtelność rodzinnych więzów nakazuje zamożnemu ojcu podnosić do zamożności stosunki życiowe dzieci — tak samo nakazuje subtelność związków ze spólnotą państwową przy tych okazjach zwiększyć udział w ciężarach życia publicznego. Doskonałą ilustrację, o wiele jaskrawszą od glosowanej, daje sytuacja orzeczenia OPA 2682/39. Ojciec płaci swej córce periodycznie 4.000 zł miesięcznie. Oczywiście jego dochody są opodatkowane. Ale część wartości dochodu ojca przechodzi w formie periodycznych świadczeń na córkę, i to w sumie niebylejakiej, bo kilku tysięcy zł miesięcznie. Córka po unieważnieniu małżeństwa żyje ze swym jedynym dzieckiem. Jest już prawnie i obywatelsko odrębnym podmiotem, odrębnie występującym ze swymi obowiązkami nie tylko wobec dziecka, ale i wobec spólnoty państwowej. Jakto — więc ta maleńka rodzina, otrzymująca dochód 4.000 zł miesięcznie, nie poczuwa się do obowiązku podatkowego wobec państwa, nie chce się ze swoją społeczną spólnotą żywą i bliską podzielić dochodem i wnosi jeszcze skargę? Na szczęście te wpłaty były periodyczne, miesięczne, okresowe, a zatem nie miały warunków korzystania z przepisu art. 7 p. 1.

Co sądzić o oparciu skargi na art. 10 p. 2?

Sądzę, że ten przepis nie odnosi się do omawianego wypadku. NTA zajął inne stanowisko, opierając się na obowiązku dostarczania pomocy dzieciom „w potrzebie zostającym". Potrzeba to pojęcie bardzo rozciągliwe. Ale dla rozpatrywanego stosunku jest rzeczą całkiem, jak sądzę, jasną. Chodzi tu o te elementarne potrzeby, które łamią i kruszą obowiązek podatkowy. W danym wypadku nie ma mowy o tych elementarnych potrzebach. Płatnik ma wyższą skalę dochodu (niewielki odsetek w całości społeczeństwa), dzieci mają przeciętną, choć nie niską, w której żyje ogromna większość społeczeństwa. Płatnik, w szlachetnych i godnych największego uznania i szacunku zamiarach, podnosi tę stopę życia dzieci. Ale właśnie obowiązek moralny świadczenia na rzecz spólnoty państwowej konkretyzuje się i moralnie i prawnie

w skali i stopie dochodu tak ojca, jak i tych samodzielnych już dzieci. Gdy ta skala jest większa, większy staje się obowiązek i moralny i prawny.

Uważam, iż nie może mieć miejsca w danym wypadku zastosowanie art. 10 p. 2. Ten punkt 2 art. 10 suponuje obiektywny ciężar, z siłą konieczności leżący na źródle dochodu, gdy tutaj mamy do czynienia z ciężarem subiektywnym i fakultatywnym. To jest wielka różnica.

Motywy NTA uznają wymogi faktyczne obowiązku alimentarnego, dyktowane majątkiem płatnika i potrzebami dzieci. I na to można się zgodzić, ale właśnie dlatego, iż majątek płatnika jest większy i większe są potrzeby osobiste dzieci — ich skarbowe obowiązki wobec Państwa stają się też większe, a nie mniejsze.

Ignacy Czuma

2688.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na wynagrodzenie członków rodziny zatrudnionych w przedsiębiorstwie płatnika[1].

1. Stosunek pokrewieństwa między pracownikiem i pracodawcą i wynikający z tego stosunku fakt wspólnego mieszkania i utrzymywania jest w płaszczyźnie potrącalności uposażenia pracownika jako kosztu handlowego obojętny.

2. Przepis art. 6 ust. 3 ustawy o pod. doch. (poz. 6/36 Dz. Ust) jest przepisem wyjątkowym w stosunku do przepisu art. 8 p. 3, nie w stosunku do art. 6 ust. 1, nakazującego potrącenie od przychodu wszystkich kosztów jego uzyskania, a więc oczywiście i kosztów uposażeń pracowników przedsiębiorstwa, i nie może być interpretowany jako ograniczenie przepisu art. 6 ust. 1.

Wyrok NTA z 9 października 1937 l. rej. 5631/35 w sprawie Jadwigi Imbach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest kwestia potrącalności od dochodu skarżącej kwot 2.544 zł i 6.360 zł, wypłaconych przez skarżącą jej synowi i córce, zamieszkałym w Gliwicach, tytułem pensji za pracę w znajdującym się w Gliwicach biurze jej przedsiębiorstwa. Koszty handlowe tego biura przy ustalaniu podstaw wymiaru obciążyły w 95% wyniki przedsiębiorstwa prowadzonego w Polsce, wobec czego również 95% spornych kwot zostało

---

[1] Por. OPA 1725/37, 2689/39, 2690/39.

doliczonych do podstaw wymiaru. Na uzasadnienie dokonanych doliczeń do wyników bilansowych przedsiębiorstwa skarżącej powołała się władza pozwana na przepis art. 63 ust. 2 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.), uzasadniając jego zastosowanie tym, iż złożone wyjaśnienia nie usunęły wątpliwości.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarżąca w wyjaśnieniach na wątpliwości, przedstawione jej przez władzę a dotyczące jedynie kwestii miejsca zamieszkania i kosztów utrzymania syna i córki skarżącej, wyjaśniła, że mieszkają oni w Gliwicach i są stale zatrudnieni w przedsiębiorstwie skarżącej, pobierając płacę miesięczną; stwierdziła zarazem, że kosztów utrzymania syna i córki nie potrącała od dochodu i zastosowania przepisu art. 6 ust. 2[1] nie żądała.

Wyjaśnienia te więc jasno stawiają sprawę: syn i córka skarżącej są pracownikami jej przedsiębiorstwa, pobierającymi za swą pracę wynagrodzenie jak każdy inny pracownik, natomiast kwestia ich zamieszkania u skarżącej i kosztów ich utrzymania jest dla wymiaru podatku dochodowego obojętna, gdyż skarżąca kosztów mieszkania i utrzymania nie traktowała jako kosztów potrącalnych w myśl art. 6 ust. 2, a żądała jedynie uznania za część zwykłych kosztów handlowych — uposażeń służbowych, wypłacanych synowi i córce.

Doliczenie zatem tych uposażeń do dochodu skarżącej z tym tylko umotywowaniem, że wyjaśnienia skarżącej nie usunęły wątpliwości, jest wadliwe. Wątpliwości, przedstawione skarżącej, miały zupełnie widoczny związek z art. 6 ust. 2 ustawy, którego zastosowania skarżąca nie żądała — były więc bezprzedmiotowe i to skarżąca w swych wyjaśnieniach podkreśliła. Natomiast ani wezwanie do wyjaśnienia wątpliwości, ani zaskarżone orzeczenie nie zawiera żadnych motywów, które by prawnie uzasadniały doliczenie do dochodu uposażeń syna i córki skarżącej, jako pracowników jej przedsiębiorstwa. Władza w odpowiedzi na skargę podnosi, że wypłata uposażeń dzieciom skarżącej była niesporna, a chodziło o „udowodnienie potrącalności wydatku tego z przychodów i w tym celu udowodnienie, czy dzieci zamieszkiwały wspólnie z powódką i czy pozostawały na jej utrzymaniu". Otóż potrącalność wydatku zależna jest tylko od jego związku z osiągnięciem dochodu, a związek ten zachodzi oczywiście między wypłatą uposażenia służbowego pracownika przedsiębiorstwa a dochodem z tego przedsiębiorstwa. Okoliczność natomiast stosunku pokrewieństwa między pracownikiem a pracodawcą i wynikających z tego stosunku faktów wspólnego mieszkania i utrzymywania jest w płaszczyźnie potrącalności uposażenia pracownika jako kosztu handlowego obojętna. Zapatrywanie prawne władzy pozwanej, wyrażone w odpowiedzi na skargę, że tyl-

---

[1] Ust. 3 tekstu poz. 6/36 Dz. Ust.

ko koszty wyżywienia członków rodziny, zajętych w przedsiębiorstwie, są potrącalne, nie znajduje oparcia w ustawie. Przepis art. 6 ust. 2 jest przepisem wyjątkowym w stosunku do przepisu art. 8 p. 3, nie w stosunku do art. 6 ust. 1, nakazującego potrącenie od przychodu wszystkich kosztów jego uzyskania, a więc oczywiście i kosztów uposażeń pracowników przedsiębiorstwa, i nie może być interpretowany jako ograniczenie przepisu art. 6 ust. 1. (Zob. wyrok NTA z 25 listopada 1936 l. rej. 2982/34[1]).

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie....

2689.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na wynagrodzenie członków rodziny zatrudnionych w przedsiębiorstwie płatnika[2].

1. Okoliczność, że pracownik przedsiębiorstwa jest członkiem rodziny płatnika, nie pozbawia wypłacanego mu wynagrodzenia charakteru potrącalnego kosztu.

2. Przepis ustępu ostatniego art. 10 ustawy o pod. doch. ma zastosowanie jedynie do odsetek od długów oraz do rent i trwałych ciężarów, opartych na tytułach prawnych.

Wyrok NTA z 5 maja 1938 l. rej. 4018/36 i 4019/36 w sprawie spadkobierców Joachima E. przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930 i 1931.

...Komisja Odwoławcza... w odniesieniu do przedsiębiorstwa handlowego zniżyła dochód na r. 1930 do kwoty 9171 zł, a na r. 1931 do 9066 zł 70 gr, doliczając do wykazanych zysków bilansowych przedsiębiorstwa m. i. kwotę 6670 zł wzgl. 5700 zł, stanowiącą wynagrodzenie czworga dzieci zmarłego płatnika, zatrudnionych w przedsiębiorstwie. Doliczenie tych kosztów do zysków bilansowych uzasadniła Komisja ustępem ostatnim art. 10 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.), mając nadto na uwadze, że w tak drobnym przedsiębiorstwie, jak zmarłego płatnika, nie ma podstawy do zatrudniania aż 4 osób i że nadmierne obciążenie kosztów handlowych jest powodowane chęcią uniknięcia progresji.

...Rozpatrując zarzut skarg, dotyczący doliczenia do wykazanych

---

[1] OPA 1725/37.

[2] Por. OPA 2688/39, 2690/39.

zysków bilansowych przedsiębiorstwa kwot, stanowiących wynagrodzenie dzieci zmarłego Joachima E. zatrudnionych w przedsiębiorstwie, stwierdza NTA przede wszystkim, że zgodnie z zasadą, wypowiedzianą w wyroku NTA z 25 listopada 1936 l. rej. 2982/34 (OPA 1725), okoliczność, że pracownik przedsiębiorstwa jest członkiem rodziny płatnika, nie pozbawia wypłacanego mu wynagrodzenia charakteru potrącalnego kosztu. Władza pozwana doliczenie tych kosztów w danych wypadkach uzasadnia przepisem ustępu ostatniego art. 10 ustawy o pod. doch. oraz okolicznością, iż w przedsiębiorstwie zmarłego E. nie było powodu zatrudniania aż 4 osób i że obciążenie kosztów handlowych przedsiębiorstwa wynagrodzeniami wypłacanymi jego dzieciom było spowodowane chęcią uniknięcia progresji. Otóż powoływanie się władzy na przepis ustępu ostatniego art. 10 ustawy w danej sprawie jest chybione. Przepis ten bowiem ma, jak to NTA orzekł w wyroku z 18 maja 1937 l. rej. 5600/34 (OPA 1980), zastosowanie jedynie do odsetek od długów oraz do rent i trwałych ciężarów, opartych na tytułach prawnych. Do wydatków tych atoli wynagrodzenia pracowników zaliczać nie można. Na motywy wspomnianego wyroku powołuje się NTA na podstawie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.).

Okoliczność zaś wysunięta przez władzę pozwaną celem uzasadnienia jej stanowiska co do doliczenia wspomnianych wynagrodzeń do zysków bilansowych przedsiębiorstwa, mianowicie, że przedsiębiorstwo nie wymagało pracy dzieci zmarłego E. i że obciążenie kosztów handlowych tymi wynagrodzeniami było powodowane chęcią uniknięcia progresji przy wymiarze podatku, mogłaby tylko wówczas mieć istotne znaczenie dla kwestii potrącalności spornych wydatków, gdyby uzasadniała konkluzję, że wydatki te nie miały charakteru kosztów osiągnięcia dochodu z art. 6 ustawy, lecz stanowiły w istocie rzeczy niepotrącalne świadczenia na rzecz dzieci. Otóż, jak ujawnia zawarty w aktach materiał faktyczny, buchalter skarbowy w protokołach rewizji ksiąg z 16 czerwca 1930 i z 9 września 1931 stwierdził jedynie, iż dzieci zmarłego E. w przedsiębiorstwie pracowały i że wynagrodzenie ich zostało wypłacone za kwitami. Jeśli więc charakter tych świadczeń nasuwał władzy wątpliwości, było jej rzeczą przedstawić je płatnikowi zgodnie z art. 58 ustawy celem wyjaśnienia tej kwestii. W pominięciu tego obowiązku dopatrzył się NTA wadliwości postępowania, utrudniającej płatnikowi należytą obronę....

2690.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na wynagrodzenie członków rodziny zatrudnionych w przedsiębiorstwie płatnika[1].

Dla oceny wydatku na wynagrodzenie pracownika przedsiębiorstwa stosunek pokrewieństwa tego pracownika do właściciela przedsiębiorstwa jest obojętny.

Wyrok NTA z 13 czerwca 1938 l. rej. 642/37 i 1798/37 w sprawie Mordki Hammera przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n. B. w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1935 i 1936[2].

...Skarżący podniósł w odwołaniu, że doliczone kwoty stanowią wynagrodzenia osób z rodziny współwłaścicieli, pracujących stale w przedsiębiorstwie, są więc wydatkami potrącalnymi w myśl art. 6 ustawy o pod. doch. Z tym zarzutem nie rozprawiła się władza pozwana w sposób należyty, jakkolwiek bowiem podnosi ona, że „wypłata ich nie wynika ze stosunku służbowego", jednak niczym takiego twierdzenia, noszącego charakter ustalenia faktycznego, nie popiera. Akta nie zawierają żadnych danych, na podstawie których możnaby ustalić, że osoby pobierające sporne wynagrodzenia nie były zatrudnione w przedsiębiorstwie na podstawie umowy o pracę (o takiej zapewne umowie myśli władza pozwana, mówiąc o stosunku służbowym), — skoro zaś skarżący takie twierdzenie w odwołaniu podniósł, a nie stoi ono w sprzeczności z treścią aktów, było obowiązkiem władzy w razie zachodzącej wątpliwości ustalić stan faktyczny w trybie art. 71 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.). Podniesiona przez władzę pozwaną w zaskarżonym orzeczeniu okoliczność, że chodzi o wypłaty na rzecz członków rodziny, oraz powołanie się w odpowiedzi na skargę na art. 6 ust. 3 ustawy o pod. doch. nie mają istotnego znaczenia, skarżący bowiem w odwołaniu wyraźnie podniósł, iż chodzi o wynagrodzenia związane z pracą danych osób dla przedsiębiorstwa, a więc o wydatki potrącalne w myśl art. 6 ust. 1, nie zaś o koszty wyżywienia członków rodziny — dla oceny zaś wydatku na wynagrodzenie pracownika przedsiębiorstwa stosunek pokrewieństwa tego pracownika do właściciela przedsiębiorstwa jest obojętny....

---

[1] Por. OPA 2688/39, 2689/39.

[2] Część tego wyroku, dotycząca innego zagadnienia, była już ogłoszona w OPA 2355/38.

2691.

PODATEK DOCHODOWY.

Opodatkowanie dochodu głowy rodziny.

Przepis ust. 2 art. 11 ustawy o pod. doch. (poz. 6/36 Dz. Ust.) o oddzielnym opodatkowaniu dochodu członków rodziny, osiągniętego ze źródeł, o których mowa w art. 3 p. 3 lit. b) i p. 5 ustawy, nie ma zastosowania do głowy rodziny. (Teza).

Wyrok NTA z 4 kwietnia 1939 l. rej. 4458/37 w sprawie Michała Musajewa przeciw Komisji Odwoławczej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

Władza wymiarowa doliczyła do dochodu skarżącego, uzyskanego w r. 1935 z kancelarii adwokackiej, dochód żony z gruntów i budynków, przeciwko czemu wniósł skarżący odwołanie. Pozwana władza nie uwzględniła odwołania, powołując się na przepis art. 11 ustawy o pod. doch. w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust. W skardze na decyzję odwoławczą do NTA zarzuca skarżący obrazę art. 11 ustawy i wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Zagadnieniem, czy i w jakich warunkach w związku z nowelizacją przepisów art. 11 ustawy o pod. doch. dokonaną dekretem z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust. podlega doliczeniu do dochodu głowy rodziny dochód małżonka, zajmował się już NTA w wyroku z 1 grudnia 1938 l. rej. 3940/37[1], w którym orzekł, że w myśl ust. 1 art. 11 w znowelizowanym brzmieniu, które do rozpoznawanego wypadku ma zastosowanie, dochód małżonka, osiągnięty z innych źródeł niż wymienione w ust. 2 cyt. art. 11, dolicza się zawsze do dochodu głowy rodziny, niezależnie czy dochody te użytkowuje głowa rodziny lub rozporządza nimi czy też nie, z tym jedynie zastrzeżeniem, by małżeństwo nie było sądownie rozłączone.

Gdy w rozpoznawanej sprawie jest poza sporem kwestia wysokości dochodu oraz okoliczność, że skarżący jest głową rodziny i że z żoną nie jest sądownie rozłączony, NTA powołując się w myśl § 57 swego regulaminu na motywy cyt. wyroku l. rej. 3940/37, uznał, że doliczenie dochodu żony, jako uzyskanego z gruntów i budynków, nastąpiło zgodnie z prawem.

W tych warunkach NTA uznał zarzut wadliwości postępowania, z uwagi na niedostateczne uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia za nieistotny, a to tym bardziej, że skarżący nie poniósł żadnego uszczerbku w swych prawach obrony.

---

[1] OPA 2693/39.

Co się zaś tyczy wywodów skarżącego, jakoby władza zapoznała tę okoliczność, że skarżący, jako głowa rodziny, nie przestał być jej członkiem, a skoro tak, to dochód jego, pochodzący z adwokatury, podlega zawsze odrębnemu opodatkowaniu na zasadzie ust. 2 art. 11 ustawy i łączony z dochodem żony być nie może, to NTA stwierdza, że opodatkowanie dochodów głowy rodziny jako samodzielnego podmiotu podatku dochodowego uregulowane jest przepisem art. 1 ustawy, zaś przepis ust. 1 art. 11 ustawy wprowadzony został przez ustawodawcę jedynie w celu umożliwienia doliczenia do dochodu głowy rodziny dochodów sądownie nierozłączonego małżonka i krewnych zstępnych (przy warunku rozporządzalności i użytkowania ich dochodów). Pod warunkami zatem określonymi w ust. 1 i o ile nie chodzi o dochody wymienione w ust. 2, żona głowy rodziny i krewni zstępni nie mogą stanowić odrębnych podmiotów podatkowych. Ust. 2 omawianego artykułu odstępuje od tej zasady i nakazuje traktowanie małżonka nie będącego głową rodziny i krewnych zstępnych głowy rodziny jako odrębnych podmiotów opodatkowania podatkiem dochodowym, o ile dochód ich pochodzi ze źródeł, przewidzianych w art. 3 p. 3 lit. b) i p. 5 ustawy o pod. doch. Powyższe stanowisko nie stoi bynajmniej w kolizji z użytym w intytulacji odnośnego działu określeniem, gdyż w dziale tym jest uregulowany sposób opodatkowania członków rodziny, mających głowę rodziny a nie będących oczywiście zarazem głową rodziny.

Z tych zasad NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2692.

PODATEK DOCHODOWY.

Doliczenie dochodu małżonka do dochodu głowy rodziny[1].

Według znowelizowanego przepisu art. 11 ust. 1 ustawy o pod. doch. dochody małżonka dolicza się do dochodów głowy rodziny pod jednym tylko warunkiem, że małżonkowie nie są sądownie rozłączeni; istniejący rząd majątkowy małżeński nie ma w tym względzie żadnego znaczenia.

Wyrok NTA z 1 grudnia 1938 l. rej. 3722/38 w sprawie Jana Pauszka przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

---

[1] Por. OPA 2693/39.

Skarżący podniósł w odwołaniu zarzut przeciw łącznemu z jego dochodem opodatkowaniu dochodu żony z nieruchomości, ponieważ między małżonkami istnieje zupełne rozłączenie majątkowe. Komisja Odwoławcza nie uwzględniła tego zarzutu, podając w uzasadnieniu orzeczenia, że płatnik nie jest z żoną sądownie rozłączony, a rozłączenie majątkowe nie ma w myśl art. 11 ustawy o pod. doch. poz. 6/36 Dz. Ust. znaczenia dla kwestii łącznego opodatkowania małżonków. Skarga zarzuca, że to uzasadnienie jest niezgodne z ustawą.

Zarzut skargi nie jest trafny. Opiera on się na mylnej interpretacji przepisu ust. 1 art. 11 ustawy o pod. doch. (w jego znowelizowanym brzmieniu). Mianowicie wymieniony w tym przepisie warunek łącznego opodatkowania: „o ile głowie rodziny służy prawo rozporządzania dochodami... lub też prawo użytkowania tych dochodów“ — skarga odnosi także do przypadku doliczenia dochodów małżonka, podczas gdy według wyraźnego brzmienia przepisu warunek ten odnosi się tylko do dochodów krewnych zstępnych. Dochody małżonka (o ile nie płyną ze źródeł, o których mowa w ust. 2 art. 11) dolicza się do dochodów głowy rodziny pod jednym tylko warunkiem, że małżonkowie nie są sądownie rozłączeni. Istniejący rząd majątkowy małżeński nie ma w tym względzie żadnego znaczenia. To stanowi właśnie najistotniejszą różnicę między przepisem art. 11 w nowym a w dawnym brzmieniu (przed nowelą z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust.)....

2693.

PODATEK DOCHODOWY.

Doliczenie dochodu małżonka do dochodu głowy rodziny[1].

Według przepisu ust. 1 art. 11 ustawy o pod. doch. w brzmieniu poz. 6/36 Dz. Ust., dochód małżonka (osiągnięty z innych źródeł, niż wymienione w ust. 2 art. 11) musi być doliczony do dochodu głowy rodziny zawsze i niezależnie od jakichkolwiek układów małżeńskich z tym jedynym wyjątkiem, aby małżeństwo nie było sądownie rozłączone, przez co w myśl obowiązujących jeszcze dotąd poszczególnych ustaw dzielnicowych należy rozumieć zniesienie wspólności małżeńskiej.

Wyrok NTA z 1 grudnia 1938 l. rej. 3940/37 w sprawie Adama Korzeniewskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

---

[1] Por. OPA 2692/39.

...Skarżący podniósł w odwołaniu zarzut, że... doliczenie dochodu żony z kapitałów i praw majątkowych do jego dochodu jest niedopuszczalne, ponieważ w dniu 6 czerwca 1932 zawarł z żoną notarialną umowę o rozdział majątku, zarejestrowaną w Sądzie Grodzkim w Grudziądzu i wobec tego w myśl niemieckiego kodeksu cywilnego nie przysługuje mu prawo użytkowania dochodów żony i jest z nią „majątkowo sądownie rozdzielony".

Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej w Grudziądzu orzeczeniem z 29 kwietnia 1937 nie uwzględniła odwołania....

NTA rozważył co następuje:

...Stanowisko skarżącego byłoby słuszne jedynie pod rządem art. 11 ust. 1 ustawy o pod. doch. w brzmieniu poz. 715/34 Dz. Ust., wedle którego dochody członków rodziny (a więc i żony) mają być doliczone do dochodu głowy rodziny tylko wówczas, gdy głowie rodziny służy prawo rozporządzania dochodami ze źródeł należących do członka rodziny lub użytkowania tych dochodów. Ten stan prawny uległ jednak zasadniczej zmianie przez nowelizację tego artykułu, dokonaną dekretem z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust., przy czym w myśl art. 3 ust. 1 powyższego dekretu przepisy tego dekretu, dotyczące podatku dochodowego pobieranego wedle działu I ustawy o pod. doch., mają po raz pierwszy zastosowanie przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1936.

Otóż art. 11 ust. 1 ustawy o pod. doch. w brzmieniu ustalonym art. 1 p. 5 cyt. dekretu postanawia, że do dochodów głowy rodziny dolicza się dochody jej małżonka sądownie nierozłączonego oraz dochody krewnych zstępnych, o ile głowie rodziny służy prawo rozporządzania dochodami ze źródeł, należących do krewnych zstępnych, lub też prawo użytkowania tych dochodów.

Z zestawienia tych obu tekstów wynika jasno, że ustawodawca wprowadził zasadnicze rozróżnienie między doliczaniem do dochodu głowy rodziny dochodu małżonka a dochodu krewnych zstępnych. O ile chodzi o dochód małżonka (osiągnięty z innych źródeł, niż wymienione w ust. 2 art. 11), to dochód ów musi być doliczony do dochodu głowy rodziny zawsze i niezależnie od jakichkolwiek układów małżeńskich z tym jedynym wyjątkiem, aby małżeństwo nie było sądownie rozłączone, przez co w myśl obowiązujących jeszcze dotąd poszczególnych ustaw dzielnicowych, w danym wypadku w myśl § 1575 niem. kod. cyw., należy rozumieć zniesienie wspólności małżeńskiej, co w danym wypadku nie zachodzi....

2694.

PODATEK DOCHODOWY.

Doliczenie dochodów dzieci do dochodu głowy rodziny: Pełnoletnie dzieci we wspólnym gospodarstwie.

Okoliczność, że pełnoletnie dzieci są na utrzymaniu głowy rodziny i pozostają z nią we wspólnym gospodarstwie, nie uzasadnia doliczenia ich dochodów do dochodu głowy rodziny.

Wyrok NTA z 9 lutego 1938 l. rej. 2238/36 w sprawie Marii Martinkowej przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

...Władza pozwana zaskarżoną decyzją odwołania nie uwzględniła,... uzasadniając doliczenie dochodu z kapitałów córek tym, że mimo pełnoletności pozostają na utrzymaniu skarżącej i pozostają z nią we wspólnym gospodarstwie domowym, a zatem skarżąca rozporządza ich dochodami.

Na zarzuty skargi wniesionej na to orzeczenie rozważył NTA co następuje:

...Brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla stanowiska władzy pozwanej, iż dochód córek pełnoletnich skarżącej podlega doliczeniu do jej dochodu z powodu, że są one na jej utrzymaniu i pozostają z nią we wspólnym gospodarstwie. Art. 11 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.) inne stawia wymogi takiego doliczenia, uzależnia je mianowicie od prawa głowy rodziny rozporządzania dochodami członków rodziny. Okoliczności, powołane przez władzę, w niczym nie uzasadniają takiego prawa po stronie skarżącej, skoro ani z ustawy takie prawo matce pełnoletnich dzieci nie przysługuje, ani władza pozwana nie stwierdziła istnienia żadnej prywatnoprawnej umowy, na podstawie której w konkretnym wypadku prawo takie by skarżącej służyło. Skoro więc brak w ogóle podstawy prawnej do przyjęcia, że w danym wypadku miałby zastosowanie art. 11 ustawy o pod. doch., nie ma już znaczenia podniesiona w skardze wadliwość postępowania z powodu ustalenia istnienia i wysokości dochodu córek skarżącej w sposób niezgodny z przepisami ustawy....

2695.

PODATEK DOCHODOWY.

Zniżka podatkowa dla utrzymujących rodzinę: Członkowie rodziny zarabiający lub posiadający źródło dochodu.

Sam fakt, że członek rodziny zarabia, wzgl. że posiada źródło dochodu, nie przesądza jeszcze tego, że przestał on być już na utrzymaniu głowy rodziny (art. 27 ustawy o pod. doch.).

Wyrok NTA z 21 września 1938 l. rej. 2057/37 w sprawie Floriana B. przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana..., częściowo uwzględniając zarzuty odwołania, ustaliła dochód podatnika z prowadzonego przedsiębiorstwa handlowego na 3665 zł i zastosowała zniżkę podatkową o 6 stopni. Nadto zaznaczyła władza w swej decyzji, że „przyjęła dochód w wysokości ustalonej protokołem badania ksiąg z 18 grudnia 1935 z doliczeniem kwoty 180 zł nieudowodnionej rzekomej wypłaty pensji. Przy ustalaniu zniżki z art. 27 ustawy brano pod uwagę jedynie 4 dzieci, gdyż żona była zatrudniona w przedsiębiorstwie, jak to ustalono protokołem badania ksiąg z 15 listopada 1934, podpisanym przez płatnika bez zastrzeżeń".

W skardze na to orzeczenie zarzuca skarżący obrazę art. 6 ustawy o pod. doch. przez doliczenie do dochodu kwoty 2280 zł wydatkowanej na utrzymanie personelu..., jako też zarzuca obrazę art. 27 ustawy z powodu nieprzyznania stawki ulgowej podatkowej na żonę, która była zatrudniona w jego przedsiębiorstwie.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wnosi o jej oddalenie, jako nieuzasadnionej, zaznaczając m. i., iż żona płatnika posiada odrębne źródło dochodu, objęte łącznym opodatkowaniem, w postaci sklepu kolonialnego.

NTA rozważył co następuje:

Jak wynika z akt sprawy, władza dokonywała kilkakrotnie badania ksiąg handlowych skarżącego i w powołanym w zaskarżonym orzeczeniu protokole dokonała obliczenia dochodu, doliczając m. i. do zysku książkowego kwotę 2280 zł, jako wydatkowaną na utrzymanie i wyżywienie personelu bez udowodnienia faktycznie wydatkowanej kwoty na ten cel, i wyprowadziła dochód skarżącego na 3485,06 zł.

Skarżący na tymże protokole.... wyraził pisemnie zgodę co do wskazanych w nim doliczeń.

W związku z powyższym uznał NTA zarzut skargi, dotyczący bezpodstawnego doliczenia do dochodu kwoty 2280 zł, za chybiony, skoro skarżący zgodził się na to doliczenie i w toku postępowania administracyjnego zgody swej nie cofnął....

Zarzut obrazy art. 27 ustawy jest trafny. Jeśli bowiem władza nie uwzględniła wydatku skarżącego na utrzymanie i wyżywienie personelu sklepowego, do którego należała i żona, i skarżący z tym pogodził się, to nie może władza obecnie na tej zasadzie odmawiać zniżki stawki podatkowej na osobę żony, że żona była zatrudniona w przedsiębiorstwie oraz niezgodnie ze stanem akt sprawy imputować skarżącemu, że koszt utrzymania jej został już uwzględniony w kosztach eksploatacyjnych, zwłaszcza że doliczenie kosztów utrzymania personelu do dochodu nastąpiło w drodze ugody między podatnikiem a władzą w toku procesu administracyjnego.

Z uwagi więc na powyższe uznał NTA zaskarżone orzeczenie za dotknięte istotnymi brakami ze szkodą dla skarżącego. Nadto NTA zauważa, o ile wyjaśnienia władzy pozwanej, dane zresztą dopiero w odpowiedzi na skargę a dotyczące faktu posiadania własnego źródła dochodu przez żonę, zmierzają w kierunku uzasadnienia tą okolicznością utraty prawa do żądania ulgi z art. 27 ustawy, iż są one nietrafne. Sam fakt bowiem, że członek rodziny zarabia, wzgl. że posiada źródło dochodu, nie przesądza jeszcze tego, że przestał on być już na utrzymaniu głowy rodziny....

2696.

PODATEK DOCHODOWY.

Zniżka podatkowa dla utrzymujących rodzinę: Członkowie rodziny, zatrudnieni w przedsiębiorstwie płatnika.

Sam fakt, że członek rodziny jest zatrudniony stale w przedsiębiorstwie płatnika, nie przesądza jeszcze kwestii zastosowania art. 27 ustawy o pod. doch.

Wyrok NTA z 4 listopada 1938 l. rej. 4831/37 w sprawie Itli Feiler Gutterowej przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1936.

Itla Feiler Gutterowa w zeznaniu o dochodzie na rok podatkowy 1936 podała jako dochód z przedsiębiorstwa sprzedaży konfekcji i obuwia w Ryb-

niku kwotę 1.950 zł, zaznaczając zarazem, że na jej utrzymaniu pozostaje mąż i 11-letnia córka. . . .

Komisja Odwoławcza... utrzymała w mocy wymiar podatku jako uzasadniony w postanowieniach ustawy o pod. doch. i O. P., zaznaczając w szczególności: . . . „Zniżki z art. 27 nie zastosowano, gdyż mąż rekurentki jest stale zatrudniony w przedsiębiorstwie handlowym płatniczki".

. . . Płatniczka zarzuca, że odmowa przyznania zniżki z art. 27 ustawy stanowi obrazę tego artykułu. Twierdzenie władzy, że mąż płatniczki jest stale zatrudniony w jej przedsiębiorstwie, jest niezgodne ze stanem faktycznym a nadto bez znaczenia prawnego. Mąż bowiem pracuje w przedsiębiorstwie tylko dorywczo, a gdyby nawet stale w nim pracował, to zniżkę z art. 27 ustawy należało przyznać, gdyż przepis ten nie zawiera żadnych ograniczeń co do członków rodziny, zatrudnionych w przedsiębiorstwie.

NTA rozważył co następuje:

. . . Wysunięta w zaskarżonym orzeczeniu okoliczność, że mąż skarżącej jest stale zatrudniony w jej przedsiębiorstwie, jest wobec zaprzeczenia jej przez skarżącą sporna, wymaga zatem ustalenia w postępowaniu wyjaśniającym, a brak tego wyjaśnienia uzasadnia zarzut wadliwości postępowania. Zauważyć należy, że sam fakt, że członek rodziny jest zatrudniony stale w przedsiębiorstwie, nie przesądzałby jeszcze kwestii zastosowania art. 27 ustawy o pod. doch. . . .

2697.

PODATEK DOCHODOWY.

Straty przy realizacji listów zastawnych miejskiego towarzystwa kredytowego, otrzymanych jako pożyczka na cele obrotowe przedsiębiorstwa.

Potrąceniu od dochodu podatkowego podlegają straty, poniesione przy realizacji listów zastawnych miejskiego towarzystwa kredytowego, otrzymanych jako pożyczka na cele obrotowe przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 6 maja 1935 l. rej. 5538/33 w sprawie Emanuela Ryzenberga przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932[1].

---

[1] Część tego wyroku, dotycząca innego zagadnienia, została już ogłoszona w OPA 1640/36.

...NTA za uzasadniony uznał zarzut braku rozprawienia się w zaskarżonej decyzji z zarzutami, podniesionymi w odpowiedzi na sprzeciw Przewodniczącego Komisji Szacunkowej. Otóż w odpowiedzi tej płatnik zwalczał doliczenie do podstawy wymiaru kwoty 57.882,50 zł, opierając się na tym stanie faktycznym, że stanowi ona stratę przy realizacji listów zastawnych Towarzystwa Kredytowego m. Łodzi, w których zaciągnął pożyczkę n a c e l e o b r o t o w e p r z e d s i ę b i o r s t w a. Był to zarzut istotny, gdyż strata tego rodzaju, o jakiej mówi płatnik, związana jest oczywiście z jego działalnością zarobkową, a następnie wiąże się ona z osiąganiem dochodu, nie zaś ze źródłem dochodu i jako taka ulegałaby potrąceniu w myśl art. 6 ust. 1 ustawy o pod. doch. (poz. 411/25 Dz. Ust.). Wobec tego obowiązkiem pozwanej władzy było rozprawić się z tym zarzutem w zaskarżonej decyzji, tzn. podać do wiadomości płatnika faktyczne i prawne uzasadnienie pominięcia tegoż zarzutu....

Wyrok, uchylający zaskarżone orzeczenie Komisji Odwoławczej z powodu wadliwości postępowania, nie rozstrzyga merytorycznie zagadnienia, czy strata kursowa, powstała przy realizacji pożyczki w listach zastawnych, jest potrącalna czy nie. Uzasadnienie wyroku daje jednak poznać pogląd NTA, że należałoby uznać stratę za potrącalną ze względu na przeznaczenie pożyczki na cele obrotowe przedsiębiorstwa. Otóż tak ten argument jak i dalsze (związek straty z osiągnięciem dochodu, a nie z jego źródłem) są dobrane z całkowitym pominięciem przepisu art. 6 ustawy o pod. doch. o stratach, który przecież powinien stanowić podstawę prawną rozstrzygnięcia sprawy jako właściwy przepis regulujący tę kwestię. Nie jest to zresztą pierwszy wypadek, że sprawa potrącalności strat bywa traktowana w ten sposób tak w orzeczeniach władz wymiarowych i odwoławczych jak w wyrokach NTA. Ów przepis art. 6 o stratach określa dokładnie warunki ich potrącalności, uznając za potrącalne tylko „straty w przedmiotach podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu", o ile nie uwzględniono już strat w kosztach osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów. Należałoby więc oczekiwać, że rozstrzygnięcia zapadną po zbadaniu, czy i o ile istnieją ustawowe warunki potrącalności. Tymczasem w tym wypadku jak w wielu innych nikt o to nie pytał; natomiast rozważano, czy strata jest związana ze źródłem dochodu czy też z osiąganiem dochodu, o co znów ustawa nie pyta. Przy takiej metodzie rozstrzygania spraw mogą powstać wymiary i wyroki tylko przypadkowo trafne, co nie jest rozwiązaniem prawidłowym ani pełnowartościowym.

Jakże tedy stoi sprawa rozstrzygnięta niniejszym wyrokiem? Czy istniały tam warunki potrącalności, wymagane w art. 6? W jakim przedmiocie powstała strata? Czy to był przedmiot służący do osiągnięcia dochodu i czy był zużywany, czy wreszcie strata nie została naprawiona i czy koszty tej naprawy nie zostały zaliczone do kosztów osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów?

1) Przedmiotem, w którym powstała strata, była waluta pożyczkowa, otrzymana przez podatnika w zamian za zaciągnięte zobowiązanie. Podatnik zaciągnął dług, którego wysokość nie jest podana i otrzymał sumę niższą o 57.882,50 zł. Jeżeli suma nominalna wynosiła np. 500.000 zł, to otrzymana suma po zrealizowaniu listów zastawnych wyniosła tylko 442.117,50 zł.

2) Czy przedmiot, w którym powstała strata, służył podatnikowi do osiąga-

nia dochodu, powinna była stwierdzić władza wymiarowa w księgach i bilansach podatnika. Jeżeli to była pożyczka na cele zarobkowe, to w księdze kasowej przedsiębiorstwa musiał być wpisany przychód gotówki 442.117,50 zł, a w księdze wierzycieli nowy dług 500.000 zł. Należało dalej stwierdzić użycie waluty pożyczkowej, bo podatnik będący osobą fizyczną mógł zaciągnąć i wpisać do ksiąg pożyczkę jako zarobkową, a użyć waluty pożyczkowej na cele prywatne, np. na wyposażenie dzieci. Gdyby tak rzeczywiście było, to waluta pożyczkowa nie byłaby „przedmiotem służącym do osiągania dochodu", jak tego wymaga art. 6, a strata w niej powstała nie byłaby potrącalna. Tylko spółki zarobkowe nie posiadają innego majątku prócz zarobkowego, ani innych potrzeb i celów prócz zarobkowych. U nich tedy pożyczka wzgl. waluta pożyczkowa należy zawsze do majątku zarobkowego, a straty w niej powstałe są stratami w przedmiocie służącym do osiągnięcia dochodu.

3) Czy przedmiot, w którym powstała strata, był zużywalny? Do przedmiotów zużywalnych należą nie tylko przedmioty podlegające amortyzacji z powodu zużycia fizycznego, lecz także składniki majątku obrotowego, a więc pieniądze, wierzytelności, weksle, obligacje, akcje i udziały przedsiębiorstwa. Pojęcie zużycia i zużywalności nie może bowiem być ograniczone do znaczenia fizyczno-technicznego, lecz musi być rozumiane także w znaczeniu ekonomicznym, albowiem cała sfera dochodu i podatku dochodowego ma charakter ekonomiczny. Zgodnie z tym w rzędzie przedmiotów podlegających amortyzacji, a więc uważanych za zużywalne, spotykamy także prawa, koncesje, patenty, licencje itp., których zużywalność może być tylko ekonomiczna. Wiele innych przedmiotów majątkowych, a zwłaszcza obrotowych nadaje się w ogóle tylko do użytku ekonomicznego, nie można więc uznać ich za niezużywalne dla braku zużywalności fizycznej. Zużywalny ekonomicznie jest każdy przedmiot majątkowy, który przez użycie zgodne z jego istotą i przeznaczeniem zatraca swoją substancję ekonomiczną. Wierzytelności, weksle, czeki, przekazy i obligi ulegają zużyciu przez ich wykupno wzgl. zainkasowanie, po czym ginie ich substancja ekonomiczna oraz gaśnie funkcja ekonomiczna. Podobnie ulegają zużyciu obligacje, akcje i udziały, przy czym ich zainkasowanie jest możliwe dopiero po wylosowaniu, wypowiedzeniu, ewent. po rozwiązaniu i likwidacji spółki lub spółdzielni. Tylko pieniądze są zużywalne bez zatraty ich substancji, przy czym ich zużycie polega na ich wydaniu.

Jedynym przedmiotem niezużywalnym jest ziemia; straty w niej powstałe np. ubytki wartości nie mogą być ani amortyzowane, ani jednorazowo odpisane. Od ziemi należy jednakże odróżniać prawa do ziemi, np. prawo własności. Wywłaszczenie ziemi bez odszkodowania stanowiłoby zatem stratę potrącalną.

4) Czy koszty ewentualnej restytucji straty nie zostały zaliczone do kosztów osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów? Otóż restytucja straty tego rodzaju nie jest w ogóle możliwa, a tym samym zaliczenie jej do kosztów nie wchodzi w rachubę.

5) Czy strata powstała w okresie osiągnięcia dochodu według art. 13, a nie w okresie wcześniejszym lub późniejszym? Okoliczność ta nie została nigdzie poruszona, więc prawdopodobnie nie zachodziły wątpliwości, że strata powstała w okresie miarodajnym dla opodatkowania dochodu.

6) Czy strata była związana z osiągnięciem dochodu, podlegającego podatkowi? Na to pytanie jest właściwie już odpowiedź w punkcie 2), ale że o tym zagadnieniu jest osobno mowa w uzasadnieniu wyroku i to dwukrotnie, należy je postawić i rozpatrzeć osobno. O tym związku między stratą a osiągnięciem dochodu wyraża się uzasadnienie wyroku, że istniał on tylko wtedy, jeżeli pożyczka została zaciągnięta na cele obrotowe przedsiębiorstwa i że tylko wtedy strata kursowa była

związana z działalnością zarobkową podatnika a następnie z osiągnięciem dochodu, a nie ze źródłem dochodu i że ta właśnie okoliczność miałaby rozstrzygać o jej potrącalności. Z tego rozumowania wynika a contrario, że strata nie byłaby związana z działalnością zarobkową podatnika, gdyby pożyczka została zaciągnięta na cele inwestycyjne. Czy podobne przypuszczenie jest w ogóle do pomyślenia? Przedsiębiorca zaciąga pożyczkę na zakupno nieruchomości fabrycznej, na budowę lub zakupno maszyn itp., aby rozszerzyć swą działalność zarobkową i osiągnąć wyższy dochód, i całe to przedsięwzięcie miałoby być pozbawione związku z jego działalnością zarobkową czyli z osiąganiem dochodu! Środki służące do pewnego celu nie miałyby być związane z tym właśnie celem?

Rodzaj i charakter tego związku daje poznać następująca systematyka związków, zachodzących między zjawiskami, przyjęta w teorii logiki (Wilhelm Wundt, Allgemeine Logik und Erkenntnistheorie, Stuttgart 1906, str. 113 i n.): związek czasowy między zjawiskami, zachodzącymi w tym samym czasie, związek miejscowy między zjawiskami, zachodzącymi w tym samym miejscu, związek logiczny (rozumowy), który może być:

a) związkiem przyczynowym, jeżeli jedno zjawisko jest przyczyną drugiego, a to jego skutkiem;

b) związkiem warunkowym, jeżeli jedno zjawisko jest warunkiem drugiego, a to od niego uzależnione warunkowo;

c) związkiem celowym, jeżeli jedno zjawisko jest celem, a drugie środkiem do tego celu. Systematyka ta nie jest wyczerpująca, albowiem różne zjawiska mogą mieć także wspólne kwalifikacje, wspólne pochodzenie lub wspólny przedmiot, w którym zachodzą. Taka wspólność przedmiotu charakteryzuje właśnie związek między stratą a osiągnięciem dochodu i ona jest wymagana w art. 6 jako warunek potrącalności straty. Związek między pożyczką inwestycyjną a osiągnięciem dochodu z tej inwestycji jest związkiem celowym.

Ustawodawca wyraża się prosto i jasno w art. 6: potrącalne są straty w przedmiotach, służących do osiągnięcia dochodu. Czy to są przedmioty inwestycyjne czy obrotowe, jest mu obojętne, bo jedne i drugie są niezbędnymi środkami do osiągnięcia dochodu. Straty powstałe w jednych i drugich przedmiotach są tedy zarówno potrącalne. Skoro zaś ustawodawca uznaje takie straty za potrącalne, to musi uważać je za związane z osiągnięciem dochodu; w przeciwnym razie musiałby uważać je za związane z jakąś inną działalnością podatnika, a mimo tego za potrącalne, co nie jest podobne do wiary, skoro ustawodawca nigdzie tego nie wypowiedział.

Uzasadnienie wyroku twierdzi dalej, że strata byłaby potrącalna, gdyby była związana z osiąganiem dochodu, a nie ze źródłem dochodu. Otóż takie twierdzenie nie da się — moim zdaniem — pogodzić z art. 6 ustawy, a przy tym rozbija i przeciwstawia sobie nawzajem dwa warunki potrącalności, które ustawa łączy ze sobą ściśle i nierozerwalnie. Wprawdzie art. 8 p. 6 mówi, że „nie mogą być potrącone straty, nie związane z osiągnięciem dochodu", z czego wynika wniosek pozytywny, że pomiędzy stratą a osiągnięciem dochodu powinien istnieć związek. Ale dopiero art. 6 określa dokładnie, na czym ten związek ma polegać: strata musi powstać w przedmiotach służących do osiągnięcia dochodu, czyli innymi słowy w źródle dochodu. Związek ma tedy polegać na wspólności przedmiotu: przedmiot dotknięty stratą i przedmiot służący do osiągnięcia dochodu muszą być identyczne. Gdyby strata powstała w innym przedmiocie, nie służącym do tego celu, to nie mogłaby być potrącona mimo najściślejszego związku z osiągnięciem dochodu. Gdyby np. przedsiębiorca, pracując w swoim laboratorium fabrycznym, zniszczył sobie ubranie, kosztowne futro lub zegarek kieszonkowy, pierścień itp., to taka strata byłaby w związ-

zku przyczynowym z jego działalnością zarobkową, czyli z osiąganiem dochodu i jako taka byłaby potrącalna według art. 8 p. 6. Ale nie może być potrącona według art. 6, bo nie jest stratą w przedmiocie służącym do osiągnięcia dochodu. Ani bowiem ubranie ani zegarek kieszonkowy przedsiębiorcy równie jak jego pierścień lub futro nie należą do takich przedmiotów, ile że służą tylko do jego użytku osobistego i należą do jego majątku konsumcyjnego, którego nie ma ani w inwentarzu ani w bilansie przedsiębiorstwa.

Tak więc powstanie straty w źródle dochodu, czyli jej związek ze źródłem dochodu jest koniecznym warunkiem jej potrącalności. Według art. 6 niedopuszczalne jest potrącenie straty powstałej poza źródłem dochodu tj. w przedmiotach nie służących do osiągnięcia dochodu opodatkowanego. Nie można więc przeciwstawiać straty związanej ze źródłem dochodu i straty związanej z osiągnięciem dochodu, albowiem tylko strata w źródle dochodu jest potrącalna, a strata związana z osiągnięciem dochodu jest potrącalna tylko o tyle, o ile jest zarazem stratą w źródle dochodu.

Skoro tedy strata kursowa przy realizacji pożyczki w listach zastawnych powstała w przedmiocie zużywalnym i służącym do osiągnięcia dochodu i pochodzi z miarodajnego okresu gospodarczego i skoro nie zostały zaliczone koszty jej restytucji, której nie było, to są spełnione wszystkie ustawowe warunki potrącalności.

Jeżeli przedsiębiorca skorzystał z prawa potrącenia straty kursowej w roku realizacji listów zastawnych, a pożyczka została zaciągnięta na cele inwestycyjne, to nie może on dodawać straty kursowej do kosztów inwestycji, nabytych lub wykonanych za mieniądze pożyczkowe, jak to jest nieraz praktykowane. Owe przedmioty inwestycyjne podlegają bowiem amortyzacji (oprócz ziemi) i strata kursowa zostałaby w ten sposób potrącona w okresie amortyzacji po raz drugi, co nie miałoby rzeczowego uzasadnienia. Najracjonalniejszym rozwiązaniem sprawy byłoby postąpić według przepisu art. 422 p. 5 k. h. o bilansowaniu strat na emisji obligacji spółki akcyjnej, tj. nie odpisywać (potrącać) straty kursowej jednorazowo w roku realizacji pożyczki, lecz wstawić ją do stanu czynnego w bilansie i amortyzować w okresie spłaty pożyczki. Podatkowa potrącalność takich odpisów amortyzacyjnych wymaga osobnego uzasadnienia.

Tomasz Lulek

2698.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Komis[1]: Prowizja obliczona od zysku komitenta.

Ustalenie wynagrodzenia komisanta w formie procentowej w stosunku do różnicy między kosztem własnym komitenta a ceną sprzedaży, a więc obliczanie prowizji nie od ceny brutto, lecz od zysku komitenta na towarze komisowym, nie dyskwalifikuje stosunku komisowego w rozumieniu art. 5 p. 5 ustawy o pod. przem. (poz. 110/32 Dz. Ust.)[2].

---

[1] Por. OPA 337/33, 433/33, 470/33, 2113/38, 2114/38.

[2] Por. art. 6 p. 4 ustawy o podatku obrotowym (poz. 292/38 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 20 stycznia 1939 l. rej. 2347/35 w sprawie firmy: Fabryka Maszyn i Wyrobów Metalowych „Mubis" inż. Nipołomski i S-ka, Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1927.

Przedmiotem sporu jest kwestia uznania za komis w rozumieniu art. 5 p. 5 ustawy o pod. przem. (poz. 550/25 Dz. Ust.) stosunku, w którym komisant otrzymuje tytułem wynagrodzenia komisowego 50% dyferencji między ustalonymi przez komitenta na pewien okres czasu jego kosztami własnymi a ustalonymi również przez komitenta w danym czasie cenami sprzedaży.

Władza pozwana traktuje ten wypadek jako podpadający pod pojęcie „różnicy lub części różnicy między ceną istotnie osiągniętą a ceną zastrzeżoną w drodze umowy na rzecz komitenta jako właściciela towaru", o której mówi art. 5 p. 5 ust. 3 cyt. ustawy, dyskwalifikując w warunkach takiej umowy o wynagrodzenie komis dla zakresu wymiaru podatku przemysłowego.

NTA rozważył co następuje:

Stosunek, uregulowany przez ustawę w art. 5 p. 5 ust. 3, ma to na widoku, że przy ustalaniu przez komitenta tylko dolnego limita ceny sprzedaży, określaniu zaś wynagrodzenia komisowego w formie różnicy lub części różnicy między ustalonym limitem a faktycznie uzyskaną ceną, komisant ma zwiększony interes niż przy wynagrodzeniu procentowym od całej ceny w tym, by się starać o uzyskanie możliwie wysokiej ceny i z tych swoich starań osiąga efekt gospodarczy wprost proporcjonalny do ich skuteczności. Czynności więc komisanta w tym kierunku odbiegają od typowych zabiegów komisanta i mają charakter czynności na rachunek własny; ich gospodarcze znaczenie najbliższe jest działalności kupca, kupującego towar po określonej cenie i starającego się następnie zbyć ten towar po cenie możliwie najwyższej. Cechą więc najbardziej charakterystyczną dla stosunku tego rodzaju i decydującą o wyłączeniu go spod działania przepisów ustawy o pod. przem. o komisie — jest swoboda komisanta w oznaczeniu ceny sprzedaży i zależność jego wynagrodzenia od uzyskania nadwyżki ponad limitowaną przez komitenta dolną granicę.

W wypadku, którego dotyczy niniejszy spór, stosunek jest odmienny — cena sprzedaży jest określana przez komitenta i komisant nie ma na nią wpływu, wedle bowiem treści znajdującej się w aktach umowy komitent decyduje o przyjęciu komunikowanych mu przez komisanta ofert i sam fakturuje sprzedany towar, a ceny ustala wedle swego uznania, zasięgając tylko opinii komisanta w tym względzie. Stosunek więc raczej zbliża się do stosunku pośrednictwa handlowego niż do działalności kupca na własny rachunek. Samo zaś ustalenie wynagrodzenia w formie procentowej w stosunku do różnicy między kosztem własnym komitenta a ceną

sprzedaży ma tylko to znaczenie, że komitent w ten sposób przyznaje komisantowi prowizję obliczoną w stosunku procentowym nie od swego obrotu brutto, ale od swego zysku. Z przepisów ustawy o pod. przem. nie wynika zaś, by przyznanie prowizji nie od ceny brutto, lecz od zysku komitenta na towarze będącym przedmiotem komisowej sprzedaży, miało dyskwalifikować stosunek między komitentem a komisantem jako komisowy w rozumieniu art. 5 p. 5.

Władza pozwana więc, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, niedostatecznie rozprawiła się z zarzutami odwołania. Z tego powodu NTA uchylił zaskarżone orzeczenie.

2699.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Komis: Wpływ uznania transakcji komisanta za zdziałane na rachunek własny na ocenę podatkową transakcji komitenta.

Uznanie transakcji, dokonywanych przez komisantów, za transakcje komitenta, może pod względem podatkowym tylko wtedy mieć miejsce, gdy transakcje komisanta były u niego traktowane podatkowo jako komisowe, a więc gdy opodatkowaniu u komisanta podlegała tylko jego prowizja.

Wyrok NTA z 24 kwietnia 1939 l. rej. 6424/35 w sprawie firmy: Książnica - Atlas Zjednoczone Zakłady Kartograficzne i Wydawnicze Towarzystwa Nauczycieli Szkół Średnich i Wyższych, Sp. Akc. we Lwowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931.

Przedmiotem sporu jest — na tle okólnika Ministerstwa Skarbu z 21 marca 1932 L. D. V. 6598/4/32 — kwestia, czy transakcje skarżącej, dokonywane przez 9 „składów głównych konsygnacyjnych“, prowadzonych w różnych miejscowościach przez miejscowe firmy księgarskie, z którymi łączą skarżącą umowy, nazwane komisowymi, mogą być zakwalifikowane jako sprzedaż hurtowa. Władza pozwana przyjęła mianowicie jako niesporny fakt istnienia stosunku komisu między skarżącą a powyższymi księgarniami, natomiast uznała za nieudowodniony hurtowy charakter sprzedaży, dokonywanych przez komisantów. W odwołaniu podniosła skarżąca jednak, że z przeprowadzonych przez władzę wymiarową dochodzeń wynika, iż transakcje księgarń, prowadzących składy główne skarżącej, nie były ani przez te księgarnie, ani przez władze skarbowe uznawane za ko-

misowe, lecz za dokonywane przez nie na rachunek własny — wobec czego transakcje skarżącej z tymi księgarniami muszą być konsekwentnie uznane za sprzedaż hurtową. W tym samym też kierunku idą zarzuty skargi.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę podnosi brak właściwości NTA w odniesieniu do udzielenia przez nią ulg w trybie art. 94 ustawy o pod. przem. Władza przeocza jednak, że przedmiotem sporu nie jest, podlegający swobodnemu uznaniu Ministerstwa, fakt przyznania ogólnych ulg drogą wydania okólnika na wstępie przytoczonego, lecz kwestia prawidłowego zastosowania tego okólnika, którym władza ograniczyła zakres swego swobodnego uznania, ustalając wymogi, których dotrzymanie warunkuje ulgi.

Niesporne jest między stronami, że okólnikiem tym przyznane zostały ulgi tak dla sprzedaży hurtowych, dokonywanych we własnym imieniu i na własny rachunek, jak i dla sprzedaży hurtowych, dokonywanych na rachunek płatnika przez komisantów. Władza pozwana traktowała zagadnienie ulg dla skarżącej wyłącznie w płaszczyźnie komisu — nie rozprawiła się natomiast z zarzutami odwołania, zmierzającymi do wykazania, iż skarżącej przysługują ulgi w obrocie ze sprzedaży na własny rachunek. Stanowisko to władza pozwana uzasadnia tym, że stosunek prawny między skarżącą a księgarniami, prowadzącymi składy główne, był unormowany umowami komisowymi i uważa, że sama skarżąca charakter tego stosunku jako komisowego uznała. Takiego uznania jednak, wbrew treści odpowiedzi na skargę, w odwołaniu skarżącej nie można się dopatrzyć — przeciwnie, odwołanie wyraźnie powołuje się na nieuznanie przez władze skarbowe stosunku komisu u jej odbiorców i żąda wysnucia z tego stanu rzeczy właściwych konsekwencji w formie uznania transakcji z tymi składami po stronie skarżącej za sprzedaż komisantom, i to oczywiście hurtową.

Stanowisku skarżącej nie można odmówić słuszności. Uznanie transakcji, dokonywanych przez komisantów, za transakcje komitenta, może pod względem podatkowym tylko wtedy mieć miejsce, gdy transakcje komisanta były u niego traktowane podatkowo jako komisowe, a więc gdy opodatkowaniu u komisanta podlegała tylko jego prowizja. Gdy jednak transakcje komisanta zostały potraktowane przez władze podatkowe jako sprzedaże dokonywane na własny rachunek, i pełny obrót z tych transakcji został u komisantów opodatkowany, nie można już tych samych transakcji opodatkowywać powtórnie u komitenta jako dokonanych na jego rachunek, lecz musi się traktować transakcje między komitentem a komisantem jako odrębną fazę obrotu, mianowicie jako sprzedaż dokonaną przez komitenta na własny rachunek, celem dalszej odprzedaży przez komisanta. Obojętna jest wtedy okoliczność, jaki charakter — hurtowy czy detaliczny — miały transakcje komisanta w stosunku do osób trzecich; ocenie podlega tylko stosunek między komitentem a komisantem, jako sprzedaż

celem dalszej odprzedaży. Brak takiego charakteru tych sprzedaży mógłby być uznany tylko w tym wypadku, gdyby komisant towaru dalej nie odprzedawał, lecz użył dla siebie.

W tym stanie rzeczy kwestia, jak transakcje, dokonywane przez komisantów z ich odbiorcami, były traktowane pod względem podatkowym, ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia zagadnienia, czy transakcje komitenta podpadają pod pojęcie hurtu w rozumieniu przytoczonych okólników. Nierozprawienie się zatem w zaskarżonej decyzji w tej płaszczyźnie i na tle dokonanych w toku postępowania ustaleń z zarzutami odwołania stanowi istotną wadliwość postępowania.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie.

2700.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo handlowe — udzielenie przez pośrednika del credere i przyjęcie obowiązku nabywania na rachunek własny towarów, nie przyjętych przez klientelę.

Udzielenie przez pośrednika handlowego del credere i przyjęcie obowiązku nabywania na rachunek własny towarów, nie przyjętych przez klientelę, nie wyłącza stosunku pośrednictwa.

Wyrok NTA z 9 lutego 1938 l. rej. 1544/36 w sprawie firmy „M. L. May“ w Cieszynie przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

... Jak wynika z motywów zaskarżonej decyzji oraz wyraźnego przyznania władzy pozwanej w odpowiedzi na skargę, władza pozwana, nie uznając stosunku pośrednictwa handlowego, oparła się w pierwszym rzędzie na przepisie § 24 rozp. wyk. do ustawy o pod. przem.

W szczególności władza pozwana wysuwa fakt udzielenia przez skarżącą firmie „Hückel i Synowie“ pełnego del credere, dalej fakt przyjęcia obowiązku zakupu na własny rachunek kolekcji kapeluszy okazowych oraz towarów zamówionych za pośrednictwem skarżącej firmy, a nie przyjętych z jakichkolwiek powodów przez klientelę.

Zagadnienia prawne na tle postanowień art. 5 p. 5 ustawy o pod. przem. poz. 110/32 Dz. Ust. oraz § 24 rozp. wyk. do powyższej ustawy były już niejednokrotnie przedmiotem rozważań NTA i znalazły swój wyraz

w dwóch tezach NTA, ustalonych w wyroku z 19 grudnia 1936 l. rej. 8268/34[1] w sprawie Nikodema Kłaczyńskiego oraz w wyroku z 7 października 1936 l. rej. 1647/34[2] w sprawie firmy „Dom Agenturowy H. Silberblatt i L. Kronenwald“ w Warszawie.

W pierwszym z cyt. wyroków orzekł NTA i uzasadnił, iż udzielenie „del credere“ przez pośrednika handlowego nie wyklucza stosunku pośrednictwa handlowego w rozumieniu art. 5 p. 5 ustawy o pod. przem. poz. 110/32 Dz. Ust.

Natomiast w drugim wyroku wyjaśnił NTA, iż prowadzenie handlu jednocześnie na rachunek własny i cudzy nie stanowi przeszkody do ustalenia podatku od obrotu w myśl art. 5 p. 5 ustawy o pod. przem. poz. 110/32 Dz. Ust. także wówczas, gdy przedmiotem pośrednictwa handlowego są towary tej samej firmy, której towary są równocześnie przedmiotem handlu towarowego.

Z uwagi na tezy, zawarte w cyt. wyrokach, na motywy których to wyroków NTA się powołuje w myśl postanowień swego regulaminu, powody przytoczone przez władzę pozwaną nie mogą uzasadnić odrzucenia stosunku pośrednictwa handlowego.

Fakt bowiem zakupu kolekcji okazowej nie ma dla oceny spornego zagadnienia żadnego znaczenia, okoliczność zaś, iż w konkretnym wypadku stosunek pośrednictwa był uzupełniony nie tylko odpowiedzialnością z tytułu „del credere“ ale także obowiązkiem nabywania na rachunek własny towarów nie przyjętych przez klientelę, nie odbiera charakteru pośrednictwa działalności płatnika, z tym jedynie uzupełnieniem, że co do towarów nabytych na własny rachunek zachodzi nie pośrednictwo, lecz ewentualnie handel towarowy.

Również za nieuzasadniony uznał NTA ostatni powód odrzucenia stosunku pośrednictwa, mianowicie założenie władzy, iż działalność płatnika, polegająca na wyszukiwaniu odbiorców, przyjmowaniu zamówień i przesyłaniu tychże do wykonania firmie „Hückel i Synowie“ wykracza poza pojęcie pośrednictwa handlowego.

Ustawa bowiem o podatku przemysłowym w brzmieniu poz. 110/32 Dz. Ust. odmiennie od ustawy w brzmieniu dawnym podała ścisłą definicję pośrednictwa handlowego, określając je jako działanie przedsiębiorstw i zajęć przemysłowych w imieniu i na rachunek osób trzecich.

Wspomniane wyżej czynności skarżącej pokrywają się z działalnością, określoną w cyt. przepisie, tym samym stanowisko władzy, powołującej się zresztą na przepisy austr. kodeksu handlowego, a nie ustawy o podatku przemysłowym, nie da się utrzymać.

---

[1] OPA 1704/37.

[2] OPA 1665/37.

Gdy pozwana władza przy załatwianiu odwołania płatniczki wyszła z mylnego założenia prawnego, nie badając zarzutów odwołania, NTA dopatrzył się w tym wadliwości postępowania. . . .

2701.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednictwo handlowe — istnienie między pośrednikiem a zleceniodawcą także stosunku pełnomocnictwa, zlecenia lub najmu pracy.

Istnienie między pośrednikiem a zleceniodawcą także stosunku pełnomocnictwa, zlecenia lub najmu pracy nie stoi na przeszkodzie do uznania wykonywanego pośrednictwa za przedsiębiorstwo pośrednictwa handlowego.

Wyrok NTA z 22 lutego 1939 l. rej. 4884/35 i 977/37 w sprawie ze skarg Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Łodzi na orzeczenia tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1932 i 1933 Maurycemu Traumanowi.

W skardze, dotyczącej roku podatkowego 1932, zarzuca skarżący, iż Komisja Odwoławcza mylnie uznała obrót osiągnięty przez Maurycego Traumana za obrót z przedsiębiorstwa pośrednictwa handlowego, a to z tego powodu, że w toku postępowania stwierdzono, iż Trauman sprzedawał towary należące do Francuskiej Spółki Akc. Przemysłu Włóknistego w Częstochowie, wydawał odbiorcom towar ze składu, będącego własnością Spółki a zarządzanego przez płatnika, że wreszcie wystawiał rachunki na sprzedane towary wprawdzie na blankietach Spółki, z zaznaczeniem jednak, że zostały one wystawione przez płatnika. W skardze dotyczącej roku podatkowego 1933, podnosi skarżący ponadto, że płatnik sprzedawał towar również na kredyt.

NTA rozważył co następuje:

O ile chodzi o rok podatkowy 1932, to Przewodniczący Komisji Odwoławczej wyciąga w swej skardze z powyżej przedstawionego stanu faktycznego wniosek, że czynności płatnika przekraczały ramy działalności pośrednika handlowego, a ponieważ fakt posiadania przez Traumana osobnego pełnomocnictwa Spółki do wydawania towarów nie ma znaczenia, gdyż udzielenie takiego pełnomocnictwa pośrednikowi jest w ogóle niedopuszczalne, wystawiane zaś rachunki na blankietach spółki wobec zaznaczenia na nich wystawienia ich przez Traumana (w aktach znajduje się taka faktura, wystawiona na blankiecie spółki z pieczątką pod nagłówkiem „M. Trauman, Reprezentant“) nie mogą być uznane za wystawiane w imie-

niu spółki, lecz w imieniu własnym Traumana — winien on być uznany za komisanta i wobec nieprowadzenia prawidłowych ksiąg, winien był jego obrót zostać opodatkowany wedle art. 5 p. 1 ustawy o pod. przem. (poz. 110/32 Dz. Ust.)[1]. Wnioskowania tego nie uznał NTA za trafne. Fakt, że obok stosunku pośrednictwa w rozumieniu powołanego w skardze wyroku NTA, odnoszącego się zresztą do stanu prawnego sprzed r. 1932, istniał między pośrednikiem a jego zleceniodawcą jeszcze stosunek pełnomocnictwa, z mocy którego pełnomocnik wykonywał takie czynności jak zarządzanie składem, wydawanie towaru, wystawianie faktur — nie może być podstawą uznania danego stosunku za komisowy, gdyż fakt ten może prowadzić tylko albo do wniosku, że umowa płatnika z Francuską Spółką miała charakter nie umowy pośrednictwa lecz umowy ajencyjnej, uregulowanej obecnie w art. 568 i nast. k. h., albo też do wniosku, że płatnik był pracownikiem swego zleceniodawcy. Nie ma przeszkód ani w prawie cywilnym, ani podatkowym, by pracownik przedsiębiorstwa nie mógł obok swych czynności związanych z pełnomocnictwem wzgl. swych zajęć służbowych trudnić się pośrednictwem na rzecz tego przedsiębiorstwa. Zależnie od stopnia samodzielności tak wykonywanego pośrednictwa może ono być uznane za przedsiębiorstwo pośrednictwa handlowego w rozumieniu ustawy o pod. przem., na tę kwalifikację jednak fakt pozostawania pośrednika w stosunku pełnomocnictwa, zlecenia, czy najmu pracy do zleceniodawcy nie ma żadnego wpływu. Mylnie również ocenia skarga fakt wystawiania przez płatnika faktur na blankietach spółki z dopiskiem „M. Trauman, Reprezentant", takie bowiem brzmienie faktury wskazuje wyraźnie na pochodzenie jej od spółki oraz na stosunek „reprezentacji", a więc nie komisu, lecz pełnomocnictwa między spółką a wystawiającą fakturę osobą działającą w tym wypadku jako organ spółki, a nie jako pośrednik a tym mniej jako samoistny podmiot (sprzedawca towaru we własnym imieniu)....

2702.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw przemysłowych: Podatek od kopalń.

Podatek od kopalń (kopalin) pobierany na zasadzie art. 5 śląskiej ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. z 14 kwietnia 1924 poz. 47/24, 24/26

---

[1] Por. art. 5 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym (poz. 292/38 Dz. Ust.).

i 48/27 Dz. Ust. Śl. jest podatkiem konsumcyjnym w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy o pod. przem. z 15 lipca 1925 poz. 110/32 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 27 stycznia 1939 l. rej. 2998/38, 2999/38, 3000/38 i 3001/38 w sprawie Dyrekcji Kopalń Księcia Donnersmarcka w Świętochłowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

...Spór kasacyjny toczy się o wykładnię art. 5 ust. przedost. ustawy o pod. przem. poz. 110/32[1] Dz. Ust. w odniesieniu do podatku przemysłowego od obrotu za r. 1934 na tle komunalnego podatku od kopalń, pobieranego na podstawie art. 5 śląskiej ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. w województwie śląskim z 14 kwietnia 1924 w brzmieniu nadanym ustawami z 17 maja 1926 i 7 grudnia 1927 (poz. 30/26 i 48/27 Dz. Ust. Śl.).

Władze podatkowe, a władza pozwana w ostatniej instancji, nie uznały komunalnego podatku od kopalń za podatek konsumcyjny i odmówiły wyłączenia go z podstaw opodatkowania obrotu, wyszedłszy z założenia, że stanowi on koszt handlowy przedsiębiorstwa, gdyż do poboru tego podatku przedsiębiorstwo nie zostało upoważnione w charakterze inkasenta, lecz przeciwnie samo jest obowiązane do jego ponoszenia.

Skarżące przedsiębiorstwo kopalń natomiast wywodzi w skargach, opierając się na przepisie art. 5 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. i niem. ustawie o podatku od węgla z 8 kwietnia 1917 tudzież na okólniku Ministerstwa Skarbu z 18 listopada 1925 l. D. P. O. 10691/3, że komunalny podatek od kopalń jest podatkiem konsumcyjnym, i uważa za nieistotne, że „do odprowadzenia podatku" jest obowiązane samo przedsiębiorstwo, ponieważ ten obowiązek obciąża przedsiębiorcę także w odniesieniu do niespornych podatków konsumcyjnych, natomiast jest okolicznością decydującą, by podatek uiszczany przez producenta był przerzucany na konsumenta.

NTA rozważył co następuje:

Według art. 5 ust. przedost. ustawy o pod. przem. w brzmieniu poz. 110/32 Dz. Ust. nie dolicza się do obrotu przedsiębiorstw przemysłowych wszelkich podatków konsumcyjnych, pobieranych od towarów produkowanych przez te przedsiębiorstwa.

Według art. 5 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. w województwie śląskim pobiera się na rzecz związków komunalnych (na których obszarze znajdują się kopalnie) samoistny podatek od kopalin a mianowicie od cynku, węgla i ołowiu, a wymierza się go od ilości sprzedanego minerału na tych samych zasadach co państwowy podatek węglowy w chwili wejścia w życie tej ustawy, według stawki, która nie może przenosić 1%

---

[1] Por. art. 5 ust. 3 ustawy o podatku obrotowym (poz. 292/38 Dz. Ust.).

ceny wzgl. wartości sprzedaży. Do zapłaty podatku obowiązane są kopalnie tych minerałów. W chwili wejścia w życie ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. a w szczególności art. 5 czyli w dniu 29 kwietnia 1924 obowiązywała jeszcze ustawa Rzeszy niem. o podatku węglowym (Reichs-Kohlensteuergesetz) z 8 kwietnia 1917 w brzmieniu późniejszych ustaw z 8 grudnia 1917 i 20 kwietnia 1922 (R. G. B. 340) — ogłoszona w przekładzie polskim w Dz. Ust. poz. 909/22 z powodu rozszerzenia opodatkowania węgla według niem. ustawy na cały obszar Rzeczypospolitej z pewnymi zmianami a zawieszona z dniem 15 lipca 1924 wskutek rozp. min. z 9 sierpnia 1924 poz. 821 Dz. Ust. Według tej ustawy obowiązek uiszczenia podatku obciążał tego, co podejmuje się z mocy umowy kupna-sprzedaży dostawy węgla w kraju przez siebie wydobytego albo węgiel obcy sortuje lub przerabia i następnie sprzedaje lub węgiel taki w ogóle pozbywa („sonst abgibt", w inny sposób odstępuje) lub też zużywa w własnym przedsiębiorstwie lub na swoje potrzeby („dem eigenen Verbrauche zuführt") a odbiorcę w wypadku sprowadzenia węgla z zagranicy. Obowiązek świadczeniowy (die Steuerpflicht... tritt ein...) w odniesieniu do krajowego węgla powstawał w chwili dostawy węgla, pozbycia go lub zużycia we własnym przedsiębiorstwie lub gospodarstwie domowym (przedsiębiorcy) wzgl. przejścia przez granicę. Węgiel potrzebny do utrzymania w ruchu zakładu górniczego i zakładów pomocniczych kopalni i w myśl tego przeznaczenia zużyty ustawa zwalniała od opodatkowania. W rozumieniu zatem tej ustawy — jak to wynika z powyższego a nadto także z dalszych przepisów § 6—9 o sposobie ustalania wartości sprzedażnej węgla — podatek węglowy wykazywał istotne typowe cechy właściwe podatkom spożywczym pośrednim tzn. obciążał wprawdzie pierwiastkowo wytwórcę, lecz z powodu wydania produktu do wolnego obrotu gospodarczego a nie z powodu samego faktu wydobycia, czyli że zamiarem ustawodawcy i wolą ustawy nie było nałożenie na wytwórcę specjalnego obciążenia podatkowego z powodu jego działalności gospodarczej, podatek nie godził w jego warsztat pracy, lecz miał stanowić udział suwerena podatkowego w cenie produktu z powodu jego spożycia, a zatem w skutkach swoich miał obciążać spożywcę. Przedmiotem obciążenia podatkowego było spożycie wzgl. zużycie gospodarcze w trybie wolnego obrotu dóbr z wykluczeniem wewnętrznego zużycia dla potrzeb gospodarczych własnego warsztatu kopalnianego przedsiębiorcy.

Ustawa śląska o tymcz. ureg. fin. komun. nie opiera komunalnego podatku od „kopalń" (według nadpisu do art. 5) czy też od „kopalin" (według osnowy art. 5) na odmiennych zasadach niż ustawa niemiecka, chociaż wyszczególnia własne elementy konstrukcyjne co do obowiązku podatkowego. W istocie swej atoli elementy te pokrywają się z zasadniczymi cechami podatku niemieckiego. A więc obowiązek daninowy obciąża wpraw-

dzie wytwórcę tj. kopalnię danego minerału, ale nie z powodu samego faktu wydobycia go, lecz dopiero w wypadku pozbycia wydobytych kopalin, skoro rozmiar przedmiotowego ciężaru podatkowego zależny jest od „ilości" i „wartości" „sprzedanego materiału".

Trafne zatem jest stanowisko prawne skarżącej kopalni, że w mowie będący podatek w świetle śląskiej ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. jest podatkiem konsumcyjnym, a skoro ustawa o pod. przem. w brzmieniu obowiązującym dla wymiaru tego podatku za r. 1934 w ust. 2 art. 5 mówi ogólnikowo o „wszystkich" podatkach konsumcyjnych „pobieranych od towarów produkowanych przez te przedsiębiorstwa", nie wyłączając żadnego z istniejących takich podatków, to władza orzekająca orzekła wbrew temu przepisowi ustawy, wychodząc z założenia, że podatek od kopalń pobierany na podstawie art. 5 śląskiej ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. nie jest podatkiem konsumcyjnym w rozumieniu art. 5 ust. 2 ustawy o pod. przem., lecz stanowi koszt handlowy przedsiębiorstwa.

Wobec błędnej wykładni konkretnego przepisu ustawy NTA orzekł uchylenie zaskarżonych orzeczeń jako niezgodnych z prawem.

2703.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw przemysłowych: Opłaty uiszczane przez przedsiębiorstwo przemysłu naftowego na popieranie wiertnictwa naftowego.

Opłaty uiszczane przez przedsiębiorstwo przemysłu naftowego na popieranie wiertnictwa naftowego stanowią składnik obrotu podatkowego tegoż przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 1 marca 1939 l. rej. 4714/36 w sprawie firmy: Rafineria Nafty i Fabryka Olejów Maszynowych B-cia Haber, Sp. z ogr. odp. w Stanisławowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

... Skarżąca zarzuca obrazę art. 116 O. P. oraz obrazę art. 5 ust. 1 p. 7 i art. 5 ust. 3 ustawy o pod. przem. w związku z odmówieniem wyłączenia z podstaw wymiaru pozycji w kwocie 128.200 zł 62 gr, uiszczonej tytułem opłat specjalnych na cele popierania wiertnictwa naftowego.

NTA rozważył co następuje:

... Według art. 5 ust. 1 p. 7 ustawy o pod. przem.[1], w przedsiębiorstwie przemysłowym tego rodzaju jak przedsiębiorstwo skarżącej za obrót uważać należy sumę przychodu brutto za sprzedane towary. Z tego wynika, że przy ustalaniu obrotu tego rodzaju przedsiębiorstw nie są potrącalne żadne wydatki o charakterze kosztów handlowych. Wyjątek od tej zasady musiałby znaleźć swój oczywisty wyraz w postanowieniach ustawy. Skarżąca w odwołaniu zarzuty swoje opierała na tej płaszczyźnie, że opłaty te winny być wyeliminowane z obrotu na zasadzie ust. 3 art. 5 ustawy jako świadczenia natury publicznoprawnej, nałożone przez władzę na jej obrót.

Otóż wykładnią postanowienia, zawartego w ust. 3 art. 5 ustawy, NTA zajmował się już w wyroku z 4 listopada 1936 l. rej. 10.588/34 (OPA 1852).

W wyroku powyższym wyjaśnił NTA, że charakterystyczną cechą podatków, które zostały taksatywnie wyliczone w art. 5 ust. 3 ustawy[2], jest to, że z uwagi na swą strukturę i z uwagi na wolę ustawodawcy mieszczą się one w cenie za towar, wzgl. opłacie za świadczenia i w ten sposób są przerzucane na nabywcę towaru, wzgl. osobę, na rzecz której następuje świadczenie, zaś przedsiębiorstwo jest jedynie ich inkasentem na rzecz tego, komu te podatki, wzgl. opłaty przypadają.

W rozpoznawanej sprawie skarga wyraźnie przyznaje, iż sporne opłaty nie są przerzucane na nabywców towaru, stoi jednak na tym stanowisku, iż moment ten jest obojętny i że cyt. przepis ustawy winien być szeroko interpretowany a w konsekwencji obejmować wszelkie inne podatki, które mogą obciążyć obrót.

Stanowisko to uznał NTA za chybione z powodów w cyt. wyroku wyłuszczonych i dlatego... orzekł oddalenie skargi jako nieuzasadnionej.

---

[1] Por. art. 5 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym (poz. 292/38 Dz. Ust.).

[2] Por. art. 5 ust. 3 ustawy o podatku obrotowym (poz. 292/38 Dz. Ust.).

2704.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót z transakcji kredytowych: Różnice kursowe powstałe między zawarciem transakcji w obcej walucie a jej realizacją. — Opusty ceny kupna, których ostateczne obliczenie może nastąpić dopiero po upływie okresu podatkowego[1].

1. W myśl art. 5 p. 7 ustawy o pod. przem. poz. 550/25 Dz. Ust. o powstaniu obowiązku podatkowego rozstrzyga sam fakt sprzedaży, czyli, że obrót podlegający opodatkowaniu przychodzi do skutku z chwilą zawarcia umowy sprzedaży, zaś termin wykonania umowy jest dla oceny obowiązku podatkowego obojętny; w konsekwencji dla przerachowania należności w walutach obcych miarodajny jest kurs przerachowania z dnia, w którym obrót przyszedł do skutku tj. z dnia zawarcia transakcji.

2. Od obrotu winny być odliczone opusty ceny kupna, jeśli są one wypływem tytułu prawnego, istniejącego już w danym okresie podatkowym, a jedynie definitywne obliczenie ich następuje w późniejszym terminie.

Wyrok NTA z 5 kwietnia 1938 l. rej. 1088/36, 1089/36 i 1090/36 w sprawie firmy „Vacuum Oil Company, Sp. Akc." w Czechowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Firma „Vacuum Oil Company" Sp. Akc. w Czechowicach w trzech oddzielnych skargach zaskarżyła trzy orzeczenia Ministerstwa Skarbu, dotyczące wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933, mianowicie orzeczenie z 31 grudnia 1935 odnośnie do zakładu rafinerii, orzeczenie z 28 grudnia 1935 odnośnie do zakładu handlu olejami mineralnymi w Warszawie i z 28 grudnia 1935 odnośnie do zakładu handlu olejami w Czechowicach.

W powyższych skargach, które NTA z uwagi na identyczność stron i zagadnień spornych rozpatrywał łącznie, podnosi skarżąca następujące zarzuty:

a) różnice kursowe, powstałe przy sprzedaży w obcych walutach w czasie pomiędzy zawarciem transakcji a jej realizacją czyli zapłaceniem ceny kupna, są potrącalne od obrotu podatkowego, ponieważ miarodajny dla opodatkowania jest rzeczywisty wpływ,

b) rabaty ilościowe, które dotyczą transakcji, dokonanych w ubieg-

---

[1] Por. OPA 75/32, 333/33, 1350/36, 1667 37, 1668/37.

łych okresach podatkowych, są potrącalne z obrotu podatkowego danego roku.

NTA rozważył co następuje:

ad a) Jak to wynika ze zgodnego przedstawienia sprawy przez obydwie strony, sporne pozycje z tytułu różnic kursowych powstały w trzech oddzielnych przedsiębiorstwach skarżącej w ten sposób, iż faktury dotyczące sprzedaży, dokonanych w dolarach, księgowane były z równowartością 8,90 zł, podczas gdy wyrównanie faktur następowało po niższym kursie.

Skarżąca, stojąc na stanowisku, iż w wypadku ustalenia ceny w obcej walucie książkowa równowartość walutowa nie jest rzeczywistym „przychodem“, lecz pozycją rachunkową, domaga się wyłączenia powyższych pozycji z tytułu spadku dolara z uwagi na okoliczność, iż przez użyte w art. 5 słowa „suma przychodu brutto“ należy rozumieć rzeczywiście uzyskany przychód.

Stanowiska powyższego skarżącej nie mógł NTA uznać za trafne.

W myśl przepisu, zawartego w art. 5 p. 7 ustawy o pod. przem. poz. 110/32 Dz. Ust., ustalającego pojęcie obrotu przedsiębiorstw przemysłowych, produkujących na własny rachunek, oraz w myśl przepisu, zawartego w art. 5 p. 1 ustawy, ustalającego pojęcie obrotu przedsiębiorstw handlu towarowego, uważa się za obrót tych przedsiębiorstw zarówno sumę przychodu brutto za towary sprzedane za gotówkę jak i sprzedane na kredyt.

Z powyższego przepisu wynika, iż o powstaniu obowiązku podatkowego rozstrzyga sam fakt sprzedaży, czyli, że obrót podlegający opodatkowaniu przychodzi do skutku z chwilą zawarcia umowy sprzedaży, zaś termin wykonania umowy jest dla oceny obowiązku podatkowego obojętny.

W konsekwencji powyższego uznać należy za prawidłowy przy obliczaniu sumy obrotu kurs przerachowania z dnia, w którym obrót przyszedł do skutku tj. z dnia zawarcia transakcji.

Jeżeli zaś w czasie między zawarciem transakcji kredytowej a wykonaniem zobowiązania wskutek spadku dolara zobowiązanie uległo zmniejszeniu, to szkoda z tego tytułu spotyka sprzedawcę i nie może on domagać się obniżenia podatku z powodu obniżenia wartości ekwiwalentu za towar, powstałego po zaistnieniu obowiązku podatkowego.

Rozróżnianie przez skarżącą między przedsiębiorstwami „opłacającymi zaliczki miesięczne“, a „opłacającymi zaliczki kwartalne“ jest bez znaczenia dla oceny spornego zagadnienia. Powyższe rozróżnienie, wysunięte w wyroku NTA z 1 lutego 1928 l. rej. 2980/25, miało miejsce na tle zagadnienia postawionego w całkiem innej płaszczyźnie, a mianowicie w płaszczyźnie spadku waluty markowej, w której zarówno zaliczki na podatek, jak i sam podatek były płacone.

Dlatego też w powołanym wyroku NTA stanął na stanowisku, iż wobec niekwestionowania przez władze obliczeń miesięcznych podatku oraz należytego uiszczenia tego podatku, brak było podstawy prawnej do opodatkowania różnic kursowych, które nie wyrażają wyników samodzielnych transakcji, lecz są jedynie rozwikłaniem innych transakcji, już prawidłowo opodatkowanych.

ad b). Z akt administracyjnych wynika, iż pozycja z tytułu doliczonych do obrotu rabatów ilościowych powstała w ten sposób, iż skarżąca tworzy przy poszczególnych sprzedażach pewną rezerwę na rabaty dla odbiorców, których to rabatów wysokość z góry nie da się przewidzieć.

Rezerwy tej firma nie potrąca przy opodatkowaniu, lecz dopiero po 12 miesiącach, a więc w następnym okresie podatkowym rozlicza się dokładny rabat ilościowy i pokrywa go z wyżej wymienionej rezerwy.

W wyroku z 1 kwietnia 1936 l. rej. 7163/33[1], wydanym w sprawie firmy „Cheminated" Sp. Akc., NTA w oparciu o swą dotychczasową judykaturę orzekł, iż obniżka ceny sprzedażnej towaru, przyznana przez sprzedawcę w innym okresie podatkowym aniżeli ten, w którym zawarto dotyczącą transakcję sprzedażną, nie podpada pod pojęcie bonifikaty w myśl końcowego ustępu art. 5 ustawy o pod. przem.

Zasada w powyższym wyroku ustalona odnosi się jednak tylko do wypadków, gdy obniżka ceny sprzedażnej towaru przyznana zostaje przez sprzedawcę w następnym okresie podatkowym.

Inaczej atoli rzecz się przedstawia, gdy opusty ceny kupna są wypływem tytułu prawnego, istniejącego już w danym okresie podatkowym, a jedynie definitywne obliczenie ich następuje w późniejszym terminie. Taki bowiem tryb postępowania zgodnie z orzecznictwem NTA, znajdującym wyraz np. w wyroku z 26 września 1930 l. rej. 3986/28 (Zb. wyr. nr 351 S), nie stoi na przeszkodzie do uznania za obrót podatkowy przychodu brutto w takiej wysokości, w jakiej przypada on przedsiębiorstwu zgodnie z postanowieniami zawartych z odbiorcami umów, a więc z uwzględnieniem umownych procentowych opustów. Gdy skarżąca firma w postępowaniu odwoławczym powołała się na osnowę zawartych z odbiorcami umów, obowiązkiem było władzy pozwanej, wynikającym z przepisu art. 91 ust. 1 w związku z art. 88 i 89 ust. 2 ustawy o pod. przem., rozprawić się z tym zarzutem w swych orzeczeniach. W braku powyższym dopatrzył się NTA wadliwości postępowania....

---

[1] OPA 1667/37.

2705.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Samodzielne wolne zajęcie zawodowe[1].

Brak zależności służbowej między dającym pracę a przyjmującym pracę nie wystarcza jeszcze sam przez się do kwalifikowania wykonywanego zajęcia jako samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego.

Wyrok NTA z 8 marca 1939 l. rej. 812/37 w sprawie Kazimierza Deloffa przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

... W myśl postanowienia art. 9 ustawy o pod. przem. podlegają obowiązkowi opłacania podatku przemysłowego samodzielne wolne zajęcia zawodowe m. i. także inżynierów.

Z powyższego postanowienia ustawy wynika, iż nie każde pełnienie przez inżyniera czynności zawodowych pociąga za sobą obowiązek podatkowy, ale tylko takie wykonywanie wolnego zawodu, które posiada w sobie cechy samodzielności.

Przeciwstawieniem samodzielności nie jest atoli stosunek służbowy, a to w tym sensie, żeby obowiązkowi podatkowemu nie podlegało wykonywanie zajęć zawodowych inżyniera tylko w wypadku, gdy dany inżynier pozostaje wobec pewnej osoby w stosunku służbowym. Istnieje bowiem cały szereg form niesamodzielnego wykonywania zawodu inżyniera, które nie są wynikiem istnienia stosunku służbowego.

Jeżeli bowiem inżynier zgodnie z zawartą umową stale wykonuje dla swego kontrahenta pewne prace, wchodzące w zakres wiedzy inżynierskiej, pobierając za to wynagrodzenie, ustalane chociażby każdocześnie w zależności od wykonanej roboty, to brak uzasadnionej podstawy, aby tego rodzaju wynagrodzeniu nadawać charakter przychodu brutto, mimo iż inżynier ten nie zostaje w stosunku służbowym do swego kontrahenta.

W cytowanym bowiem wypadku brak istotnych cech samodzielnego wykonywania zawodu i sposób wykonywania zajęcia jest zupełnie analogiczny do pracy, świadczonej w stosunku służbowym. Wynika z tego, że brak zależności służbowej między dającym pracę a przyjmującym pracę nie wystarcza jeszcze sam przez się do kwalifikowania wykonywanego zajęcia jako samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego.

W rozpoznawanej sprawie pozwana władza w związku z zarzutami

---

[1] Por. OPA 2706/39.

odwołania w kwestii obowiązku podatkowego oparła się jedynie na fakcie braku stosunku służbowego między skarżącym a firmą „F. Oppman i H. Kozłowski“, nie wzięła natomiast pod uwagę okoliczności, towarzyszących wykonywaniu czynności zawodowych przez skarżącego, przytoczonych w odwołaniu.

Brak należytego rozprawienia się z zarzutami odwołania, wywołany mylnym zapatrywaniem prawnym władzy pozwanej, uznał NTA za wadliwość postępowania....

2706.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót adwokata: Wynagrodzenie za czynności rzecznika dyscyplinarnego.

1. **Wynagrodzenia, otrzymywane przez adwokata od zarządu miejskiego za sprawowanie czynności rzecznika dyscyplinarnego w biurze dyscyplinarnym tego zarządu, nie stanowią zarobku brutto w rozumieniu art. 5 p. 10 ustawy o pod. przem. (poz. 339/36 Dz. Ust.).** (Teza).

2. **Adwokat może zawrzeć umowę o pracę zarówno w zakresie czynności, zastrzeżonych wyłącznie dla adwokatów, jak i w zakresie innych czynności, nie podpadających pod zakazy prawa o adwokaturze.**

Wyrok NTA z 2 czerwca 1939 l. rej. 4498/38 i 555/39 w sprawie Edmunda Biejata przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1936 i 1937.

Władza pozwana nie uwzględniła odwołań skarżącego przeciw wymiarowi podatku przemysłowego od obrotu za lata 1936 i 1937 i zatwierdziła włączenie do podstaw wymiaru tego podatku kwot otrzymanych w latach 1936 i 1937 przez skarżącego od Zarządu Miejskiego w Warszawie za sprawowanie czynności st. rzecznika dyscyplinarnego w Biurze Dyscyplinarnym tegoż Zarządu. W uzasadnieniach zaskarżonych orzeczeń podniosła władza pozwana, że w myśl przepisu art. 29 w związku z art. 15 prawa o ustroju adwokatury (poz. 733/32 Dz. Ust.) adwokat nie może pozostawać w stosunku zależności służbowej od swego mocodawcy a zatem niedopuszczalne jest wykonywanie czynności adwokata w charakterze pracownika, związanego stosunkiem służbowym, — oraz że w związku z przepisem art. 29 cyt. prawa wynagrodzenia pobierane przez adwokatów, jako

nie pochodzące od służbodawców, nie podlegają opodatkowaniu w myśl działu II ustawy o pod. doch., lecz należą do kategorii dochodów płynących z zajęcia zawodowego lub zatrudnienia o celach zarobkowych, wymienionych w art. 3 ust. 3 lit. b) ustawy o pod. doch.

Na zarzuty skarg wniesionych na te orzeczenia rozważył NTA co następuje:

Istotną dla rozstrzygnięcia spornego zagadnienia kwestią jest to, czy otrzymywane przez skarżącego wynagrodzenie od Zarządu Miejskiego stanowiło zarobek brutto (art. 5 p. 10 ustawy o pod. przem. poz. 339/36 Dz. Ust.) osiągnięty z samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego adwokata (art. 9 tejże ustawy).

Pierwszą cechę — zarobku brutto — wynagrodzenie to niewątpliwie posiadało, natomiast brak przesłanek, decydujących o zastosowaniu art. 9 ustawy: nie może być bowiem mowy o tym, by czynności rzecznika dyscyplinarnego stale pracującego w ramach zorganizowanego urzędu, za stałym wynagrodzeniem i w niespornym charakterze funkcjonariusza samorządowego, mogły być zakwalifikowane jako wykonywanie samodzielnego, wolnego zajęcia zawodowego, jakim jest adwokatura w ujęciu art. 9. Czynności rzecznika dyscyplinarnego Zarządu Miejskiego nie mogą być podciągnięte pod pojęcie „udzielania porad prawnych, redagowania aktów prawnych oraz obrony i zastępstwa w sądach i urzędach“, które to czynności stanowią wedle art. 16 prawa o ustroju adwokatury z 7 października 1932 poz. 733 Dz. Ust. istotne cechy wykonywania zawodu adwokata. Posiadają natomiast te czynności cechy pracy zależnej, której wykonywanie nie może stanowić żadnego ani samodzielnego ani wolnego zajęcia zawodowego.

Wymierzenie przeto podatku przemysłowego od obrotu od osiągniętych przez skarżącego wynagrodzeń z tytułu pełnienia funkcji rzecznika dyscyplinarnego Zarządu Miejskiego nie znajduje oparcia w przepisach ustawy o pod. przem. Motywy zaskarżonych orzeczeń, zaczerpnięte z przepisów prawnych, nie mających bezpośredniego wpływu na kwalifikację podatkową danych wynagrodzeń w ramach ustawy o pod. przem. — mianowicie na przepisach prawa o ustroju adwokatury i ustawy o pod. dochodowym — nie mają dla rozstrzygnięcia sprawy istotnego znaczenia. W szczególności kwestia, poruszona w zaskarżonych orzeczeniach, czy wynagrodzenia adwokata mogą mieć charakter uposażeń służbowych, jest tak dla sprawy niniejszej, jak i dla zakresu ustawy o podatku dochodowym, na którą się zaskarżone orzeczenia powołują, obojętna, nie ma bowiem ani dla zakresu jednej ani drugiej ustawy żadnej różnicy między uposażeniami służbowymi sensu strictu a wynagrodzeniami opartymi na umowie o pracę — i jedne bowiem i drugie na równi podlegają podatkowi dochodowemu od uposażeń i na równi też nie mogą być uznane za obrót samodziel-

nego wolnego zajęcia zawodowego (por. obecnie art. 3 p. 4 ustawy o podatku obrotowym z 4 maja 1938 poz. 292 Dz. Ust.). Powołane zaś przez władzę przepisy prawa o adwokaturze i wyrok SN z 30 kwietnia 1935 nie wykluczają bynajmniej możliwości zawarcia przez adwokata — czy to w zakresie wykonywania czynności zastrzeżonych wyłącznie dla adwokatów, czy to w zakresie innych czynności, nie podpadających pod zakazy ustawowe — umowy o pracę w rozumieniu art. 441 k. z. (por. wyrok SN z 28 grudnia 1937 C III 1614/37, Zb. orz. nr 532/38).

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenia jako niezgodne z prawem.

2707.

PODATEK GRUNTOWY.

Klasyfikacja gruntów: Obowiązek uzasadnienia orzeczenia odwoławczego.

Samo twierdzenie w orzeczeniu odwoławczym, że zaklasyfikowanie gruntów potwierdzone zostało dodatkowym badaniem przeprowadzonym przez Powiatową Komisję Kwalifikacyjną, nie jest dostatecznym rozprawieniem się z odwołaniem, w którym strona zwalczała zaklasyfikowanie gruntów przez tę Komisję przytaczając okoliczności faktyczne, mające jej zdaniem znaczenie istotne dla klasyfikacji.

Wyrok NTA z 17 maja 1939 l. rej. 4375/38 — 4377/38 w sprawie Karoliny Grzesikowej, małol. Franciszka, Heleny i Władysława Grzesików, Jana i Marii Gadowskich oraz Mindli Wanderer przeciw Wojewódzkiej Komisji Klasyfikacyjnej w Krakowie w przedmiocie klasyfikacji gruntów.

Orzeczeniem z 3 grudnia 1937 zatwierdziła Powiatowa Komisja Klasyfikacyjna przy Urzędzie Skarbowym w Bochni operat klasyfikacyjny gruntów gromady Niedary, którym m. i. zaliczono: a) grunty Karoliny Grzesikowej częściowo do gruntów ornych klasy I, wzgl. klasy II i III oraz do pastwisk klasy III; b) grunty Jana Gadowskiego częściowo do gruntów ornych klasy I a częściowo do pastwisk klasy III; c) grunty Marii Gadowskiej częściowo do gruntów ornych klasy I a częściowo klasy III i d) grunty Mindli Wanderer do pastwisk klasy III.

Od orzeczenia tego wnieśli wspomniani wyżej właściciele gruntów odwołania, w których podnieśli przeciw dokonanej klasyfikacji ich gruntów

zarzuty, uzasadniając je odpowiednio i żądali przeklasyfikowania gruntów do odpowiedniej, w odwołaniach wyszczególnionej, kategorii i klasy.

W załatwieniu tych odwołań wydała Wojewódzka Komisja Klasyfikacyjna przy Izbie Skarbowej w Krakowie, po przeprowadzonych przez Powiatową Komisję Klasyfikacyjną dodatkowych badaniach, orzeczenie z 13 czerwca 1938, którym odwołania Gadowskich uwzględniła częściowo, zaliczając część parcel do gruntów ornych klasy II zamiast I, a odwołań Grzesikowej i Wandererowej nie uwzględniła. Uzasadnienie orzeczenia brzmi: „Jak wykazały dodatkowe badania na gruncie, przeprowadzone przez delegowanych w tym celu członków P. K. K. w Bochni, zaklasowanie gruntów odpowiada przepisom tabeli klas gruntów i instrukcji regionalnej".

Orzeczenie to jest przedmiotem 3 skarg wniesionych przez Gadowskich, Grzesikową i Wandererową, w której skarżący zarzucają obrazę prawa i wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

... Trafne są zarzuty skarg, że władza postąpiła wadliwie, nie rozprawiwszy się w zaskarżonym orzeczeniu z zarzutami odwołania. Skoro bowiem skarżący zwalczali w odwołaniach zaklasyfikowanie ich gruntów przez Powiatową Komisję Klasyfikacyjną i w odwołaniach tych przytoczyli szereg okoliczności, zdaniem ich miarodajnych dla uzasadnienia odmiennej klasyfikacji ich gruntów, to wbrew twierdzeniu władzy pozwanej w odpowiedziach na skargi, samo twierdzenie w zaskarżonym orzeczeniu, że zaklasyfikowanie gruntów skarżących potwierdzone zostało dodatkowym badaniem przeprowadzonym przez Powiatową Komisję Klasyfikacyjną, nie jest dostatecznym uzasadnieniem zaskarżonego orzeczenia. Z zarzutami odwołań bowiem winna się była władza pozwana w myśl § 60 rozp. min. z 20 czerwca 1936 poz. 453 Dz. Ust. należycie rozprawić, skoro przepis ten stanowi, że orzeczenie Wojewódzkiej Komisji Klasyfikacyjnej nie uwzględniające odwołania częściowo lub całkowicie powinno być należycie uzasadnione, zarówno pod względem faktycznym jak i prawnym. W odpowiedziach na skargi władza pozwana podaje wprawdzie bliższe uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia, nie może to jednak usunąć wspomnianej wadliwości, skoro skarżący już w chwili wniesienia skargi winni mieć pełną możność obrony swych praw....

2708.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od uposażeń i wynagrodzeń: Zapomogi dla byłych pracowników.

Zapomogi dla byłych pracowników i ich rodzin nie podpadają pod przepis art. 15 ust. 1 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust., lecz winny być ocenione pod kątem widzenia przepisu art. 15 ust. 2 tejże ustawy.

Wyrok NTA z 4 maja 1939 l. rej. 360/37 w sprawie firmy: Herzfeld et Victorius Sp. Akc. w Grudziądzu przeciw Wojewodzie pomorskiemu w Toruniu w przedmiocie opłat na Fundusz Pracy.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy opłatom na Fundusz Pracy z art. 15 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. podlegają 1) odszkodowania za niewykorzystany urlop, 2) wynagrodzenia za pracę w godzinach nadliczbowych, 3) zapomogi dla byłych pracowników wzgl. pozostałych po nich członków rodziny.

Otóż kwestia ta co do wynagrodzeń, wymienionych pod 1) i 2), została już przez NTA przesądzona w sensie pozytywnym, mianowicie wyrokiem z 30 marca 1939 l. rej. 6419/37 i 4512/38[1] ustalił NTA tezę, że jednorazowe wynagrodzenia, choćby umową o pracę nie przewidziane, podlegają opłacie. W motywach tego wyroku... uzasadnił NTA tę tezę wywodząc, że kryterium „stałego wynagrodzenia" odnosi się tylko do przedmiotowego obowiązku podatkowego, natomiast o zakresie podmiotowym tego obowiązku decyduje dalsza treść art. 15, z której wynika, że podlega opłacie c a ł k o w i t y dochód osiągany ze stosunku pracy. Tak więc wynagrodzenie za godziny nadliczbowe, jak i za niewykorzystany urlop — będące w swej istocie odpłatą za świadczoną pracę — jak i wszelkiego rodzaju gratyfikacje, związane z pracą lub jej wynikami, podlegają opłacie. W tych więc punktach skarga nie jest uzasadniona.

Odmiennie przedstawia się sprawa, o ile chodzi o zapomogi dla byłych pracowników lub członków ich rodzin. Tego rodzaju przysporzenia nie noszą charakteru odpłaty za pracę w rozumieniu art. 15 ust. 1 ustawy, mogą one natomiast podlegać opłacie w myśl art. 15 ust. 2, który mówi o emeryturach, rentach i zaopatrzeniach, o ile zachodzą warunki w tym przepisie ustalone. Skoro więc władza pod kątem widzenia przepisu art. 15 ust. 2 ustawy nie dokonała żadnych ustaleń faktycznych, ani też nie wypowiedziała się pod względem prawnym co do kwestii, czy zapomogi, będące przedmiotem odwołania, podlegają opłacie w myśl tego przepisu — uznał NTA postępowanie za dotknięte istotną wadliwością....

[1] OPA 2601/39.

2709.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od uposażeń i wynagrodzeń: Przedsiębiorstwa związków komunalnych.

Przedsiębiorstwa związków komunalnych, których obroty nie są objęte budżetem administracyjnym tego związku, są obowiązane do uiszczania opłaty na rzecz Fundusz Pracy w myśl art. 15 ust. 4 ustawy z 16 marca 1933 o Funduszu Pracy poz. 163/33 i 849/34 Dz. Ust. Budżetem zwyczajnym, o którym jest mowa w powołanym przepisie, jest budżet administracyjny samorządowego związku terytorialnego. (Teza).

Wyrok NTA z 19 marca 1939 l. rej. 2988/38 w sprawie Gminy m. st. Warszawy przeciw Komisariatowi Rządu na m. st. Warszawę w przedmiocie obowiązku uiszczania przez Elektrownię Miejską opłat na Fundusz Pracy.

Wojewódzkie Biuro Funduszu Pracy na m. st. Warszawę decyzją z 5 sierpnia 1937, opierając się na przepisie art. 15 ust. 4 ustawy z 16 marca 1933 o Funduszu Pracy poz. 163/33 i 849/34 Dz. Ust., uznało, że Elektrownia Miejska w Warszawie podlega obowiązkowi uiszczania na rzecz Funduszu Pracy opłaty w wysokości 1% zarobków wypłacanych pracownikom, niezależnie od opłat potrącanych z zarobków pracowników.

Decyzję powyższą Wojewódzkie Biuro Funduszu Pracy oparło na następujących przesłankach: Na mocy art. 15 ust. 4 ustawy o Funduszu Pracy obowiązek uiszczania opłaty na rzecz Funduszu Pracy ciąży na przedsiębiorstwach związków komunalnych, o ile obroty tych przedsiębiorstw nie wchodzą w skład zwyczajnych budżetów związków komunalnych. Ponieważ zgodnie z zasadami budżetowania w związkach komunalnych (rozp. Ministra Spraw Wewn. poz. 71/33 Dz. Ust.) budżet administracyjny Gminy m. st. Warszawy obejmuje przelew z tytułu czystego zysku z Elektrowni w formie oprocentowania majątku przedsiębiorstwa, bez podania dochodów i wydatków brutto, przeto Elektrownia podpada pod obowiązek uiszczania opłat. Obowiązek ten rozpoczyna się z dniem 4 grudnia 1934 tj. z dniem, w którym Elektrownia po rozwiązaniu umowy koncesyjnej Gminy m. st. Warszawy z Francuskim Towarzystwem Elektryczności przeszła na własność Gminy m. st. Warszawy.

Od powyższej decyzji Elektrownia Miejska w Warszawie odwołała się do Komisariatu Rządu na m. st. Warszawę, wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji oraz o wydanie polecenia zwrotu wpłaconych przez Elektrownię nienależnych kwot.

Komisariat Rządu decyzją z 7 kwietnia 1938 odwołania nie uwzględnił, wychodząc z założenia, że obroty przedsiębiorstwa komunalnego Elektrowni Miejskiej nie były wykazywane w budżecie zwyczajnym Zarządu Miejskiego i nie mogły być wykazywane wobec postanowienia § 4 rozp. Ministra Spraw Wewn. z 6 grudnia 1932 poz. 71/33 Dz. Ust., według którego budżet administracyjny obejmuje budżety przedsiębiorstw komunalnych netto (nadwyżki lub dopłaty). Od dnia 4 grudnia 1934, tj. od daty przysądzenia Elektrowni od koncesjonariusza Gminie aż do r. 1937/38 budżety Elektrowni nie figurowały w preliminarzach Gminy m. st. Warszawy, jako budżety przedsiębiorstwa miejskiego, mimo że od tej daty Elektrownia stanowi przedsiębiorstwo Gminy. Zarzut dalszy odwołującej się Elektrowni, że przepis art. 28 ustawy o Funduszu Pracy, który mógł mieć tu zastosowanie, został uchylony artykułem 28 rozp. Prez. z 24 października 1934 o poprawie gospodarki i finansów związków samorządowych poz. 846 Dz. Ust., jest nietrafny, gdyż artykuł ten odnosił się tylko do związków komunalnych, nie podlegających opłatom z art. 15 ust. 4, w odniesieniu zaś do tego rodzaju przedsiębiorstw samorządowych jak Elektrownia, których obroty nie były wykazywane w budżetach zwyczajnych gmin, lecz tylko figurowały nadwyżkami lub dopłatami — miał i ma zastosowanie powołany art. 15.

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie wraz z odpowiedzią władzy pozwanej, NTA rozważył co następuje:

Art. 15 ust. 4 ustawy z 16 marca 1933 o Funduszu Pracy poz. 163/33 i 849/34 Dz. Ust. brzmi: „Pracodawcy, zatrudniający pracowników, o których mowa w ust. 1, uiszczają na rzecz Funduszu Pracy opłatę w wysokości 1% zarobków, uposażeń i wynagrodzeń, wypłacanych tymże pracownikom. Przepis ten nie dotyczy Skarbu Państwa oraz związków komunalnych, z tym jednak zastrzeżeniem, iż poszczególne przedsiębiorstwa związków komunalnych uiszczają przewidzianą opłatę w wysokości 1% zarobków, wypłacanych pracownikom, o ile obroty tych przedsiębiorstw nie wchodzą w skład zwyczajnych budżetów związków komunalnych".

Decydującym przeto momentem w kwestii obowiązku opłatowego są zagadnienia, jaki budżet w rozumieniu tego przepisu należy rozumieć przez budżet „zwyczajny" oraz czy obroty przedsiębiorstwa związku komunalnego, a więc w danym przypadku Elektrowni Miejskiej, wchodzą w skład takiego budżetu.

Przepisy ustawy o Funduszu Pracy nie dają żadnych wyjaśnień, jaki budżet podpada pod określenie budżetu „zwyczajnego". Również ani przepisy o prawie budżetowym związków komunalnych, zawarte w rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 o obowiązku i sposobie pokrywania wydatków przez związki komunalne poz. 522 Dz. Ust., ani przepisy rozp. Ministra Spraw Wewn. z 6 grudnia 1932 o sporządzaniu i ustalaniu budżetów związków

komunalnych poz. 71/33 Dz. Ust., nie dają wyraźnego określenia budżetu „zwyczajnego". Natomiast przepis § 3 rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 postanawia, że budżet związku komunalnego składa się z budżetu administracyjnego i budżetu przedsiębiorstw komunalnych, oraz — w dalszym ustępie — że budżet administracyjny obejmuje wydatki i dochody dotyczące administracji komunalnej, oraz dochody czyste lub deficyty przedsiębiorstw komunalnych, budżety zaś przedsiębiorstw komunalnych (plany finansowo-gospodarcze) zawierają dochody i wydatki każdego przedsiębiorstwa oddzielnie, przy czym zarówno w budżecie administracyjnym jak i w budżecie przedsiębiorstw wydatki i dochody dzielą się na zwyczajne i nadzwyczajne. W myśl więc tego przepisu każdy związek samorządowy posiada tyle budżetów przedsiębiorstw — planów finansowo-gospodarczych— ile ma tych przedsiębiorstw, oraz jeden, zwany administracyjnym, w skład którego wchodzą m. i. przelewy z tytułu czystych zysków przedsiębiorstw, jako dochody (§ 31 rozp. Ministra Spraw Wewn. z 6 grudnia 1932 poz. 71/33 Dz. Ust.), lub deficyty poszczególnych przedsiębiorstw komunalnych (§ 17 tegoż rozp.).

Ustawa o Funduszu Pracy z 16 marca 1933, jako późniejsza od rozp. Prez. z 17 czerwca 1924, operując pojęciem „zwyczajnego budżetu" związku komunalnego, mogła mieć na uwadze jeden z dwóch przewidzianych dla związków komunalnych budżetów, tj. bądź budżet administracyjny, bądź budżet przedsiębiorstw komunalnych. Gdy więc ustawodawca w art. 15 ust. 4 ustawy o Funduszu Pracy mówi o obrotach przedsiębiorstw komunalnych, które nie wchodzą w skład zwyczajnych budżetów związków komunalnych, to oczywiście przez budżet zwyczajny mógł rozumieć jedynie budżet administracyjny związku.

Między art. 15 i 28 ustawy o Funduszu Pracy a art. 3 rozp. Prez. z 17 czerwca 1924 zachodzi sprzeczność o tyle, iż dwa pierwsze przepisy dopuszczają budżetowanie przedsiębiorstw komunalnych w budżecie administracyjnym (zwyczajnym), podczas gdy przepis ostatni zna tylko budżetowania odrębne. Z uwagi jednak na to, że przedmiotem ustawy o Funduszu Pracy nie jest normowanie sprawy budżetowania związków komunalnych, należy dojść do wniosku, że również po wydaniu ustawy o Funduszu Pracy budżetowanie łączne budżetów przedsiębiorstw i administracyjnego nie może mieć miejsca, gdyż byłoby w wyraźnej sprzeczności z postanowieniami rozp. z 17 czerwca 1924, regulującymi w sposób zasadniczy tryb budżetowania.

Art. 28 ustawy o Funduszu Pracy również zawiera termin „budżet zwyczajny", postanawiając, że niektóre związki komunalne mają obowiązek przekazywania na rzecz Funduszu Pracy pewnych procentowych kwot swych budżetów zwyczajnych. W rozp. wyk. Prezesa Rady Min. z 31 marca 1933 poz. 176 Dz. Ust. do ustawy o Funduszu Pracy, mianowicie w § 24

znajduje się przepis, że wpłaty związków komunalnych, przewidziane w art. 28 ustawy, których podstawę obliczenia stanowią objęte budżetem administracyjnym dochody zwyczajne, osiągnięte w ciągu roku budżetowego, winny być we wskazanych tam terminach wpłacane ratami na rachunek czekowy Funduszu Pracy w P. K. O. Tak więc przepis identyfikuje pojęcie budżetu zwyczajnego z pojęciem budżetu administracyjnego. Nie ma znaczenia, że art. 28 rozp. Prez. z 24 października 1934 o poprawie gospodarki związków samorządowych poz. 846 Dz. Ust. zwalnia związki komunalne od wpłat na rzecz Funduszu Pracy, wynoszących w gminach miejskich miast wydzielonych 1%, a w powiatowych związkach samorządowych 5% ich budżetów zwyczajnych, uchylając tym samym przepis art. 28 ustawy o Funduszu Pracy, gdyż chodzi tu nie o moc obowiązującą art. 28 ustawy o Funduszu Pracy, lecz o wykładnię określenia „budżet zwyczajny" użytego również w innych przepisach tej ustawy.

Tak więc przedsiębiorstwa związków komunalnych, których obroty nie są zamieszczone w budżetach administracyjnych, obowiązane są opłacać ze swych środków opłatę na rzecz Funduszu Pracy w wysokości 1% zarobków, uposażeń i wynagrodzeń wypłacanych swym pracownikom. Takiemu obowiązkowi podlega przeto w konkretnym przypadku Elektrownia Miejska, ponieważ — jak to jest w sprawie bezsporne — budżet m. Warszawy nie zawiera „obrotów" z tego przedsiębiorstwa lecz jedynie jego saldo.

Za taką wykładnią przemawia również przyjęta w ustawie zasada powszechności opłat na rzecz Funduszu Pracy. Obowiązek uiszczania tej opłaty ciąży bowiem nawet na osobach pobierających emerytury, renty lub zaopatrzenie ze Skarbu Państwa, przedsiębiorstw i Monopoli Państwowych, bądź też ze związków komunalnych lub instytucji prywatnych, jeżeli emerytura, renta, bądź zaopatrzenie wynosi więcej niż 59 zł miesięcznie (art. 15 ust. 2 ustawy). Obowiązek tej opłaty ciąży również na organizacjach wyznaniowych i społecznych, o ile nie utrzymują one instytucji opieki społecznej lub nie prowadzą akcji pomocy bezrobotnym (art. 15 ust. 5 ustawy).

Gdy więc — jak z powyższego widoczne jest — obowiązkowi opłatowemu na Fundusz Pracy podlegają emeryci od swoich emerytur, rent i zaopatrzeń, których wysokość stoi niekiedy nawet poniżej minimum egzystencji, jeśli temu obowiązkowi podlegają nawet organizacje wyznaniowe i społeczne, to nie można ustalić tej ratio legis, która by zwalniała od opłat przedsiębiorstwa komunalne, które w swych celach i założeniach nie różnią się na ogół od przedsiębiorstw prywatnych i częstokroć dają znaczne zyski.

Zresztą gdyby zamiarem ustawodawcy było zwolnienie przedsiębiorstw komunalnych od obowiązku uiszczania opłat na Fundusz Pracy,

niewątpliwie dałby on temu wyraz przy sposobności zwolnienia związków samorządowych od obowiązku opłatowego w stosunku procentowym do ich budżetów. Tymczasem przepis art. 28 rozp. Prez. z 24 października 1934 poz. 846 Dz. Ust., ustanawiając powyższe zwolnienie, pomija zupełnym milczeniem obowiązek uiszczania opłat od przedsiębiorstw komunalnych, przewidzianych w art. 15 ust. 4 ustawy, pozostawiając go tym samym nadal w mocy.

Nieuzasadnione jest również żądanie skarżącej Gminy zwrotu opłat za okres od 4 grudnia 1934, tj. od daty, w której przedsiębiorstwo Elektrowni zgodnie z wyrokiem sądowym przeszło na własność Gminy m. st. Warszawy, do dnia 30 czerwca 1936, tj. do chwili faktycznego przejęcia Elektrowni przez Gminę, — gdyż dla zwrotu tego brak jest podstawy prawnej. Z jednej strony opłaty te, nie kwestionowane w swoim czasie przez płatnika, urosły w moc prawną, z drugiej zaś strony — wyrok sądowy może regulować jedynie stosunki prywatnoprawne, nie może natomiast odnosić się do stosunków publicznoprawnych, do jakich należy sprawa opłat na Fundusz Pracy.

Z wszystkich powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2710.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od uposażeń i wynagrodzeń: Opłata ryczałtowa — stan prawny w województwie śląskim.

Wyjątek przewidziany w § 2 rozp. Ministra Opieki Społ. z 7 czerwca 1933 poz. 373 Dz. Ust. o zastąpieniu opłat, przewidzianych w ust. 1 i 4 art. 15 ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.), opłatą ryczałtową nie odnosi się do przedsiębiorstw położonych w tej części Państwa, w której nie obowiązują rozp. Prez. z 16 marca 1928 poz. 323 i 324 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 4 maja 1939 l. rej. 526/37 w sprawie Funduszu Pracy przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu Śląskiemu w Katowicach w przedmiocie opłat na Fundusz Pracy od pracowników firmy: Bracia Rosenberg w Bielsku.

Przedmiotem sporu jest kwestia, czy przepis § 2 wydanego na zasadzie art. 15 ust. 6 ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.) rozp.

Ministra Opieki Społ. z 7 czerwca 1933 poz. 373 Dz. Ust. o zastąpieniu opłat, przewidzianych w ust. 1 i 4 art. 15 cyt. ustawy opłatą ryczałtową — ma zastosowanie do przedsiębiorstw położonych na terenie województwa śląskiego, w którym powołane w § 2 cyt. rozp. min. rozporządzenia Prez. z 16 marca 1928 poz. 323 i 324 Dz. Ust. nie obowiązują.

Otóż § 1 cyt. rozp. z 7 czerwca 1933 ma charakter normy ogólnej, wprowadzającej jako zasadę pobieranie opłat ryczałtowych dla kategorii zarobków, nie przekraczających przeciętnie 150 zł miesięcznie. Przepis § 2 tego rozp. stanowi wyjątek od tej normy ogólnej, musi więc być interpretowany ściśle. Skoro zatem § 2 wyjmuje spod działania przepisu o zryczałtowaniu opłat — obok Skarbu Państwa, przedsiębiorstw i monopoli państwowych i związków komunalnych — tylko te instytucje prywatne, które zgodnie z rozporządzeniami Prez. z 16 marca 1928 obowiązane są prowadzić wykazy lub księgi płacy, to nie ma znaczenia prawnego okoliczność, czy przedsiębiorstwo prywatne prowadzi faktycznie lub na podstawie innych przepisów prawa jest obowiązane prowadzić księgi handlowe, listy płac, lub inne tego rodzaju zapiski — a decyduje tylko fakt, czy podlega ono obowiązkowi prowadzenia wykazów lub ksiąg płacy z mocy powołanych rozp. Prez. Skoro zaś rozporządzenia te niespornie nie obowiązywały w czasie decydującym dla obowiązku podatkowego na terenie województwa śląskiego, przeto i firma Bracia Rosenberg w Bielsku nie miała z mocy tych rozporządzeń obowiązku prowadzenia wykazów lub ksiąg pracy, nie zachodziły więc warunki traktowania jej w sposób wyjątkowy, przewidziany w § 2 rozp. z 7 czerwca 1933.

NTA oddalił tedy skargę na orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego, oparte na interpretacji rozp. z 7 czerwca 1933 zgodnej z zajętym wyżej przez NTA stanowiskiem — jako nieuzasadnioną.

2711.

OPŁATY STEMPLOWE.

Kryteria przedmiotu opłaty stemplowej.

Pismo, dotyczące najmu, nie stwierdza umowy najmu i nie podlega opłacie stemplowej w myśl art. 88 u. o. s., jeśli nie określa przedmiotu najmu.

Wyrok NTA z 10 listopada 1938 l. rej. 4624/37 i 4625/37 w sprawie Towarzystwa Handlowego i Spedycyjnego, Sp. z ogr. odp. w Tczewie i Waltera Redmera przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

W związku z wniesionym odwołaniem od wymiaru podatku od nieruchomości za 1936 r. przedłożyło Towarzystwo Handlowe i Spedycyjne Sp. z ogr. odp. w Tczewie pismem z 5 listopada 1936 Urzędowi Skarbowemu w Tczewie 2 zaświadczenia, a to jedno wystawione przez Waltera Redmera z daty 4 listopada 1936, a drugie przez Główną Spółdzielnię Rolniczo-Handlową na Pomorzu Oddział w Tczewie z daty 5 listopada 1936, w których wystawcy poświadczają „do użytku dla władz skarbowych", że zapłacą Towarzystwu Handlowemu i Spedycyjnemu Sp. z ogr. odp. w Tczewie za dzierżawione ubikacje 600 zł rocznie od 1 kwietnia 1936 wzgl. 3.500 zł rocznie od 1 lipca 1936.

Pismem z 16 listopada 1936 wezwał Urząd Skarbowy Towarzystwo Handlowe i Spedycyjne w Tczewie do przedłożenia oryginalnych umów najmu zawartych z Redmerem i z Główną Spółdzielnią Rolniczo-Handlową na Pomorzu Oddział w Tczewie wzgl. do oznajmienia, czy umowy takie zawarte zostały lub nie. Towarzystwo Handlowe i Spedycyjne w Tczewie odpowiedziało pismem z 25 listopada 1936, że z lokatorami umów najmu nie zawierało.

Urząd Skarbowy w Tczewie nakazami płatniczymi z 22 marca 1937 wymierzył od powyższych zaświadczeń wystawcom i Towarzystwu Handlowemu i Spedycyjnemu w Tczewie do niepodzielnej ręki na podstawie art. 88 u. o. s. opłaty stemplowe, biorąc za podstawę wymiaru w myśl art. 10 u. o. s., wobec nieoznaczenia czasu trwania umowy, czynsz dzierżawny za 5 lat.

Przeciw tym wymiarom wniosło Towarzystwo Handlowe i Spedycyjne w Tczewie, a przeciw wymiarowi od zaświadczenia z 4 listopada 1936 Redmer odwołania, których Izba Skarbowa nie uwzględniła orzeczeniami z 18 czerwca 1937, gdyż zakwestionowane pisma wedle swej treści stwierdzają umowę o najem lokalu, zawierają bowiem istotne cechy umowy najmu, a mianowicie osobę wynajmującego, wysokość czynszu i czas, od którego najem się rozpoczyna i wobec wręczenia ich przez wystawców wynajmującej firmie, co wynika z pisma tej firmy z 5 listopada 1936, podlegają zgodnie z postanowieniem art. 1 ust. 2 u. o. s. wymierzonym opłatom. . . .

NTA rozważył co następuje:

Sporne pisma zostały, jak z przedstawionego wyżej stanu wynika, wręczone Towarzystwu Handlowemu i Spedycyjnemu w Tczewie celem wykazania władzy skarbowej wysokości płaconego przez wystawców pism komornego, potrzebnej władzy do załatwienia wniesionego przez wynajmującą firmę odwołania od wymiaru podatku od nieruchomości za 1936 r. Toteż w omawianych pismach brak określenia przedmiotów najmu, co stanowi istotny wymóg przy umowach najmu. Pisma te zatem nie mogą być z tego powodu traktowane jako umowy najmu (art. 370 k. z.). Z tych po-

wodów uznał NTA, iż trafne jest twierdzenie skarżących, że pisma quaestionis zawierają jedynie zaświadczenie o wysokości ustalonego komornego i nie są pismami stwierdzającymi umowę najmu.

Kierując się tymi rozważaniami, uchylił NTA zaskarżone orzeczenia jako niezgodne z prawem....

I. W myśl art. 1 u. o. s. „opłatom stemplowym podlegają pisma, wymienione w części drugiej“ u. o. s. Jeśli w części drugiej u. o. s. jest wymienione jako przedmiot opłaty stemplowej p i s m o, stwierdzające umowę bądź czynność prawną innego rodzaju, to rzecz jasna, że do uzasadnienia należności opłaty stemplowej nie wystarcza udowodnienie, iż doszła do skutku czynność prawna wymieniona w części drugiej u. o. s., lecz jest niezbędne udowodnienie, iż zostało sporządzone pismo stwierdzające ową czynność prawną (por. OPA 851/34, 1912/37, 2265 38). Z tego wynika dalej, że nie każde pismo, które w j a k i k o l w i e k s p o s ó b nawiązuje do czynności prawnej wymienionej w części drugiej u. o. s. (czyli jakikolwiek pisemny ślad czynności prawnej), jest przedmiotem opłaty stemplowej. Jest przedmiotem opłaty stemplowej tylko takie pismo, którego treść p o k r y w a s i ę z d e f i n i c j ą przedmiotu opłaty stemplowej, zawartą w części drugiej u. o. s. Pismo, którego treść tylko częściowo pokrywa się z definicją, nie jest wymienione w części drugiej u. o. s. i nie podlega opłacie stemplowej.

Snując dalej powyższy tok myśli, możnaby dojść do wniosku, że przedmiotem opłaty stemplowej jest tylko takie pismo, którego treść ujawnia w s z y s t k i e cechy (okoliczności faktyczne) wymienione w definicji, że zatem brak choćby jednej dyskwalifikuje dane pismo w zakresie, o którym mowa. Z dalszych rozważań, opartych w szczególności na judykaturze, okaże się, że wniosek tak daleko idący nie byłby trafny. Okaże się, że w niektórych sytuacjach należy z cech wymienionych w definicji wyodrębnić niektóre jako i s t o t n e i uznać za przedmiot opłaty stemplowej już takie pismo, które ujawnia tylko owe cechy istotne; wtedy istnienie reszty cech również musi być udowodnione, lecz nie koniecznie treścią pisma quaestionis.

Punktem wyjścia owych dalszych rozważań jest fakt na tym polegający, że u. o. s. posługuje się z zamiłowaniem terminami technicznymi w y t w o r z o n y m i p r z e z p r a w o p r y w a t n e. Jeśli uznamy za r e g u ł ę definicję w ten sposób skonstruowaną w części drugiej u. o. s., iż ustawa określa przedmiot opłaty stemplowej w y ł ą c z n i e wymienieniem terminu technicznego prywatnoprawnego, to od tej reguły będą dwa wyjątki: 1) ustawa wymienia nie tylko termin techniczny prywatnoprawny lecz nadto okoliczności faktyczne, a zatem postanawia, że przedmiotem opłaty stemplowej, unormowanym w danym artykule u. o. s., jest nie każda czynność prawna objęta owym terminem technicznym, lecz tylko ta, z którą wiążą się owe okoliczności faktyczne, 2) u. o. s. nie posługuje się terminem technicznym prywatnoprawnym, lecz konstruuje definicję własną.

Przykładem ujęcia, będącego według przesłanek powyższych r e g u ł ą, jest umowa, jakiej dotyczy wyrok, z którym wiąże się glosa niniejsza: umowa najmu. Art. 88 u. o. s. bowiem — normujący cztery przedmioty opłat stemplowych — określa jeden z nich wyrazami: „pisma, stwierdzające umowę o najem rzeczy“. Przy tym ujęciu, którego cechą istotną jest u t o ż s a m i e n i e przedmiotu opłaty stemplowej z prywatnoprawnym ujęciem danej czynności prawnej, przedmiot opłaty stemplowej istnieje, jeśli treść danego pisma pokrywa się z odpowiednią definicją, znajdującą się w prawie prywatnym, czyli zawiera „wszystkie istotne postanowienia“ (essentialia negotii; art. 61 § 2 k. z.). Jeśli więc pismo nie zawiera wszystkich postanowień

istotnych wskazanych w definicji prywatnoprawnej, jeśli zawiera tylko niektóre, jeśli brakuje choćby jednego, to pismo nie jest przedmiotem opłaty stemplowej.

Z art. 370 k. z. wynika, że w umowie najmu postanowieniami istotnymi są: wymienienie rzeczy najętej oraz czynszu. Od tej reguły były wyjątkiem umowy najmu dotyczące lokali, które podlegały ochronie lokatorów; w takich umowach wymienienie czynszu nie było essentiale, skoro w braku enuncjacji o czynszu można było o jego wysokości dowiedzieć się z ustawy. Wyrok OPA 2712/39, uznający ten wyjątek (por. art. 298 k. z.), tym samym potwierdza regułę, w myśl której nie podlega opłacie stemplowej pismo, dotyczące umowy najmu, której przedmiotem jest lokal nie podlegający ochronie lokatorów, jeśli wymienia tylko lokal najęty a nie wymienia czynszu (por. Longchamps, Zobowiązania, wyd. 1, str. 485). Jest więc też trafna teza dotycząca określenia rzeczy najętej, zawarta w ogłoszonym wyżej wyroku.

Dalszym przykładem ujęcia, określonego wyżej jako reguła, jest punkt 1 art. 66 u. o. s., w myśl którego „opłacie stemplowej w wysokości 1% podlegają pisma, stwierdzające umowę sprzedaży lub zamiany rzeczy ruchomych, nie wyłączając... przelewu (cesji) wierzytelności i innych praw“. Tekst bowiem tylko co przytoczony posługuje się wyłącznie terminami prywatnoprawnymi. Jeśli w przypadku konkretnym została zawarta umowa sprzedaży, której przedmiotem jest wierzytelność i strony postanowiły stwierdzić pismem ten przelew wierzytelności (tak powinny w myśl art. 172 k. z.), to ze stanowiska prawa prywatnego należy uważać umowę przelewu za doszłą do skutku, jeśli pismo wymienia osoby kontrahentów i wierzytelność oraz posługuje się terminem „przelew“, choćby nie wymieniło t y t u ł u przelewu: choćby w naszym przykładzie nie ujawniło, że tytułem jest sprzedaż. (Longchamps, op. cit., str. 295); w związku z tym art. 70 ust. ost. u. o. s. przewiduje „sprzedaż wierzytelności pieniężnej bez wymienienia ceny w piśmie“. A zatem pismo wymieniające tylko osoby kontrahentów i wierzytelność i przy tym stwierdzające, że kontrahent, będący wierzycielem, przelewa wierzytelność na drugiego kontrahenta, ma wszystkie cechy przedmiotu opłaty stemplowej przewidzianej w art. 66 u. o. s., jeżeli tytułem przelewu jest sprzedaż — chociaż ten tytuł jest ukryty za kulisami. O ile bowiem u. o. s. posługuje się metodą uproszczoną, polegającą na określeniu przedmiotu opłaty stemplowej za pomocą terminów prywatnoprawnych, to należy przyjąć, że było wolą prawodawcy utożsamienie przedmiotu opłaty stemplowej z taką treścią pisma, jaka w myśl prawa prywatnego wystarcza do wypełnienia pojęcia określonego owymi terminami.

W art. 66 u. o. s. jest mowa o przelewie w p. 1 i 4. Z tych tekstów wynika, że opłacie przewidzianej w art. 66 podlega nie każde pismo stwierdzające przelew, lecz tylko stwierdzające taki przelew, którego tytułem jest bądź sprzedaż bądź zamiana bądź surogat zapłaty (świadczenie w miejsce wykonania; art. 207 k. z.; por. OPA 2267/38). Przelew oparty na innym tytule może podlegać opłacie stemplowej przewidzianej w innym przepisie (np. wniesienie wierzytelności do spółki jawnej podlega opłacie w myśl art. 105 u. o. s.) bądź podatkowi od darowizn. Jeśli więc pismo stwierdzające przelew nie ujawnia tytułu, to celem ustalenia, czy ono podlega opłacie stemplowej w myśl art. 66 u. o. s. czy według innego przepisu bądź podatkowi od darowizn, należy wykryć tytuł: ten przedmiot omawia glosa OPA 2723/39.

Analogicznie ma się rzecz z „indosem umieszczonym na imiennym papierze wartościowym“, który to indos jest w myśl art. 76 ust. 1 lit. a) przedmiotem opłaty stemplowej unormowanej w rozdziale trzynastym u. o. s.: w razie ustalenia, że przyczyną indosu jest sprzedaż danego papieru wartościowego lub zamiana na inny papier wartościowy.

Przykładami sytuacji, określonej wyżej jako wyjątek 1, są art. 95 i 131 u. o. s.

Pierwszy określa jako przedmiot opłaty stemplowej „pismo, stwierdzające umowę o przechowanie rzeczy ruchomych przez osobę, trudniącą się zawodowo przechowywaniem rzeczy cudzych“, drugi m. i.: „pisma, stwierdzające umowę o dział majątku wspólnego, na mocy której... jeden“ z „współwłaścicieli“ otrzymuje „cały majątek... w naturze, a innych współwłaścicieli“ spłaca. Każdy z przytoczonych tekstów wymienia prócz terminu prywatnoprawnego („umowa o przechowanie“, „umowa o dział majątku wspólnego“) okoliczność faktyczną (trudnienie się zawodowo przechowywaniem rzeczy cudzych bądź spłacenie innych współwłaścicieli). Różnica jest ta, że okoliczność faktyczna wymieniona w art. 95 istnieje zawsze p r z e d sporządzeniem pisma quaestionis, gdy wymieniona w art. 131 jest częścią składową oświadczeń woli tworzących umowę o dział majątku wspólnego. Różnica to nie istotna i w ogóle różnica między „wyjątkiem 1“ a „regułą“ jest wyłącznie techniczna. Zastosowanie bowiem terminu technicznego w tekstach ustawowych tworzących „wyjątek 1“ oznacza — tak samo jak w tekstach tworzących „regułę“ — że w zasadzie prawodawca utożsamia przedmiot opłaty stemplowej z taką treścią pisma, jaka w myśl prawa prywatnego wystarcza do wypełnienia pojęcia określonego owym terminem i tylko wyłącza pewną grupę takich pism, z którymi nie wiążą się pewne okoliczności faktyczne. W tym duchu OPA 2717/39.

Struktura określona wyżej jako „wyjątek 2“ czyli zawarta w u. o. s. definicja samodzielna ma znaczenie dwojakie: a) przedmiotem opłaty stemplowej jest tylko pismo, którego treść c a ł k o w i c i e pokrywa się z definicją zawartą w u. o. s., b) pismo wymienione pod a) jest przedmiotem opłaty stemplowej także wówczas, gdy nie wymienia essentiale negotii wymaganego przez prawo prywatne dla powstania czynności prawnej, która spowodowała sporządzenie danego pisma.

Przykładem tezy a) jest art. 114, mianowicie tekst następujący: „pisma stwierdzające przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu“. Pismem takim jest tylko oświadczenie wystawcy pisma, iż j e s t o b o w i ą z a n y do pewnego świadczenia. (Dlatego wyrok OPA 2713/39 nie uznał za przedmiot opłaty pisma z 28 listopada 1931, gdyż „nie zawiera w sobie wyrażenia zgody na warunki zwrotu kwoty 50.036 zł“). Nie jest więc przedmiotem opłaty pismo, którym osoba A zawiadamia, że osobę B uznała w swych księgach pewną kwotą: „uznanie“ bowiem buchalteryjne może równie dobrze wyrażać przyjęcie długu przez osobę A jak spłacenie długu przez osobę B.

Przykładem tezy b) jest art. 105 u. s. a., o ile określa jako przedmiot opłaty stemplowej „podanie o wpis umowy lub uchwały do rejestru handlowego“. W tej mierze wyraziłem już w glosie OPA 2606/39 zapatrywanie, że podanie tylko co określone — o ile dotyczy zawiązania spółki — jest przedmiotem opłaty stemplowej, choćby nie wymieniało wysokości wkładów.

II. W związku z tezą umieszczoną na czele wyroku, z którym wiąże się niniejsza glosa, nasuwa się pytanie, czy rzeczywiście w pismach quaestionis przedmiot najmu wcale nie jest określony lub czy jest określony niedokładnie. Jeśli w pismach quaestionis znajduje się wyrażenie, umieszczone w ustępie pierwszym powodów wyroku: „za dzierżawione ubikacje“, to przedmiot jest określony, ale niedokładnie — wobec czego nasuwa się pytanie dalsze: jaki stopień niedokładności należy traktować na równi z zupełnym brakiem określenia, czyli: jaki stopień dokładności jest niezbędny do określenia przedmiotu czynności prawnej? (W wyroku OPA 2453/38 NTA nie uznał pisma quaestionis za stwierdzające umowę sprzedaży, a zatem nie uznał danego pisma za przedmiot opłaty stemplowej, gdyż „nie zawiera n a l e ż y t e g o oznaczenia przedmiotu“; nie podał jednak NTA, z jakiego powodu uważał oznaczenie za nienależyte). Jeśli by nie było możliwe ułożenie a priori reguły odpowiadającej na pytanie tylko co postawione, to byłoby obowiązkiem władzy, która w przypadku

konkretnym orzeka, że określenie przedmiotu czynności prawnej jest wystarczająco dokładne bądź że jest niedostateczne, uzasadnić to orzeczenie, w szczególności — w razie stwierdzenia niedostateczności — podać, czego jeszcze było potrzeba do oznaczenia należytego. Okoliczności szczególne, cechujące przypadek konkretny, mogą sprawić, że jest wystarczające oznaczenie, które w innym przypadku konkretnym nie byłoby przydatne. Orzecznictwo takie doprowadziłoby z czasem do wytworzenia reguły ogólnej.

Co do przypadku, z którym wiąże glosa niniejsza, zważmy w związku z OPA 1437/36, że pisma quaestionis nie należą do zawierających „oświadczenie o charakterze dyspozycyjnym tj. stwarzających prawa względnie obowiązki", lecz zostały „sporządzone jedynie dla stwierdzenia pewnej zaszłości", że dotyczą umowy nie tylko już zawartej, ale nawet już wykonywanej, dotyczą lokalu w danej chwili używanego przez osobę w piśmie dokładnie oznaczoną. Czy w sytuacji takiej określenie pedantycznie szczegółowe, polegające na wymienieniu miejscowości, ulicy, numeru domu i numeru lokalu, byłoby czymś więcej, niż wskazówką umożliwiającą odszukanie lokalu i wejście wobec niego w kontakt bezpośredni? Czy celu tego nie umożliwia oznaczenie zastosowane w przypadku niniejszym choć mniej dokładne? Na pewno między kontrahentami nie może powstać wątpliwość co do tego, o który lokal chodzi.

III. Jeśli pismo zawiera wszystkie essentialia negotii, to jednak może nie wymieniać okoliczności, której znajomość jest niezbędna do wymierzenia opłaty stemplowej. W takiej sytuacji nie można traktować na równi obu rodzajów wymienionych wyżej pod II w oparciu o OPA 1437/36. W szczególności do wymierzenia opłaty stemplowej od pisma, stwierdzającego umowę najmu, jest niezbędne ustalenie, czy „czas trwania najmu nie jest oznaczony" (art. 389 § 2 k. z.) lub czy jest oznaczony i na jak długo. Otóż jeśli pismo stwierdzające umowę najmu, a zawierające „oświadczenia o charakterze dyspozycyjnym", nie zawiera żadnej wzmianki o czasie trwania, to trafnym jest wniosek, że czas trwania nie jest oznaczony. Jeśli natomiast nie ma żadnej wzmianki o czasie trwania w piśmie drugiego rodzaju tj. ustalającym, że umowa najmu kiedyś dawniej została zawarta, to z tego milczenia nie wynika, że także umowa, której zawarcie pisma quaestionis stwierdza historycznie (narratywnie), nie zawierała żadnej wzmianki o czasie trwania. Należy więc w tej mierze zażądać wyjaśnień od stron (art. 38 ust. ost. u. o. s.). Ponieważ tego nie uczyniono w przypadku niniejszym, więc o tyle postępowanie administracyjne jest wadliwe.

Achilles Rosenkranz

2712.

OPŁATY STEMPLOWE.

Kryteria przedmiotu opłaty stemplowej[1].

Ustaleniu, że dane pismo stwierdza umowę najmu, nie przeszkadza

---

[1] Por. glosę OPA 2711/39.

niewymienienie kwoty czynszu, jeśli chodzi o lokal podlegający ochronie lokatorów.

Wyrok NTA z 25 stycznia 1939 l. rej. 5800/37 w sprawie Seweryna Regirera przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd opłat stemplowych w Warszawie wymierzył skarżącemu nakazem płatniczym z 8 lipca 1937 od pisma z daty Warszawa 26 października 1933 opłatę stemplową na zasadzie art. 10 i 88 u. o. s. W wymienionym piśmie, wystosowanym do skarżącego, Hanna Maliszewska potwierdziła, że otrzymała w należytym porządku wynajęty jej przez skarżącego lokal przy ul. Elektoralnej 21 i zobowiązała się oddać tenże lokal w takimże stanie po ustaniu stosunku najmu. W odwołaniu od wymiaru skarżący podniósł zarzut, że powyższemu pismu brak cech umowy najmu, w szczególności dlatego, ponieważ brak w nim określenia wysokości czynszu, brak również zobowiązania wynajmującego do oddania używania lokalu, wobec tego nie było podstawy do wymiaru opłaty stemplowej z art. 88 u. o. s. . . .

NTA rozważył co następuje:

Skarga zarzuca obrazę art. 1 i 88 u. o. s. . . .

O ile chodzi o obrazę art. 1 u. o. s., to skarga obrazy tego przepisu dopatruje się widocznie w tym, że spornemu pismu brak wymogów z tegoż artykułu. Tak atoli nie jest. Skoro bowiem zakwestionowane pismo zostało podpisane przez biorącą lokal w najem Hannę Maliszewską i skoro zostało ono wręczone skarżącemu, jako wynajmującemu, to tym samym zachodzą wymogi, o jakich jest mowa w art. 1 ust. 2 u. o. s.

Nie mógł też NTA dopatrzyć się obrazy art. 88 u. o. s. Wprawdzie pismo, o które chodzi, nie zawiera żadnej wzmianki dotyczącej komornego, jednak należy stwierdzić, że lokal stanowiący przedmiot najmu podlegał ustawie o ochronie lokatorów. Oczywiście, że w tym stanie rzeczy określanie w umowie wysokości czynszu najmu było zbędne, skoro w tym względzie strony były związane przepisami ustawy o ochronie lokatorów (art. 3 ust. 2 tej ustawy). Aczkolwiek więc omawiane pismo nie podaje wysokości komornego, to jednak okoliczność ta nie pozbawia go charakteru pisma stwierdzającego stosunek najmu, skoro co do czynszu obowiązywały z mocy samego prawa normy, ustalone zgodnie z przepisami ustawy o ochronie lokatorów.

O ile chodzi o zarzut, że omawiane pismo nie zawiera zobowiązania wynajmującego do oddania lokalu w używanie najmobiorcy, to pozwana władza trafnie w zaskarżonej decyzji stwierdza, że takie zobowiązanie było w konkretnym wypadku bezprzedmiotowe, ponieważ w czasie spo-

rządzenia pisma stanowiący przedmiot najmu lokal znajdował się już w faktycznym używaniu najmobiorcy.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

2713.

OPŁATY STEMPLOWE.

Kryteria przedmiotu opłaty stemplowej[1].

Przedmiotem opłaty przewidzianym w art. 114 u. o. s. może być tylko pismo podpisane przez dłużnika.

Wyrok NTA z 13 października 1937 l. rej. 5626/35 w sprawie firmy: Zawiercka Fabryka Tektury Smołowcowej „Asfalt" w Zawierciu przeciw Izbie Skarbowej w Kielcach w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy w Zawierciu wymierzył skarżącej firmie nakazem płatniczym z 6 sierpnia 1934 od pism z daty Zawiercie 25 listopada 1931 i z daty Dąbrowa 28 listopada 1931 opłatę stemplową według 0,5% stawki na zasadzie art. 114 u. o. s. od kwoty 50.036 zł jako podstawy wymiaru wraz z podwyżką. Przy pierwszym z powyższych pism skarżąca przesłała Towarzystwu Akc. Kopalń Węgla „Flora" 31 sztuk weksli na sumę 50.036 zł z prośbą o uznanie tą kwotą jej konta i z zaznaczeniem, że firma „Flora" winna skarżącej zwracać powyższą kwotę po 10.000 zł miesięcznie począwszy od grudnia 1931 „lub też przez dostawę węgla w tych miesiącach". W drugim piśmie firma „Flora" na wyrażone w karcie pocztowej przez skarżącą życzenie podała jej sumy i daty płatności poszczególnych weksli, otrzymanych przy piśmie z 25 listopada 1931. W odwołaniu od nakazu płatniczego skarżąca zwalczała wymiar, dowodząc, że art. 114 u. o. s. nie ma w danym wypadku zastosowania.

Izba Skarbowa w Kielcach orzeczeniem z 6 lipca 1935 odwołania nie uwzględniła zaznaczając w uzasadnieniu, że z treści zakwestionowanych pism wynika zobowiązanie na sumę 50.036 zł, które ma być regulowane gotówką lub przez dostawę węgla. Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi kasacyjnej.

NTA rozważył co następuje:

W odpowiedzi na skargę pozwana władza dała wyraz zapatrywaniu,

---

[1] Por. glosy OPA 2711/39 i 2723/39.

że zarówno z treści wymienionych wyżej pism, jak i z wyjaśnień skarżącej, zawartych w odwołaniu, wynika, że pomiędzy nią a firmą „Flora" doszła do skutku umowa, na mocy której skarżąca udzieliła firmie „Flora" pożyczki w wekslowych zobowiązaniach dłużnych, i że przepis art. 3 u. o. s., na który powołuje się skarga, nie ma w niniejszym wypadku zastosowania, ponieważ z weksli dłużniczką jest skarżąca firma, podczas gdy z pism quaestionis skarżąca jest wierzycielem a dłużnikiem firma „Flora". Z powyższego widać, że za przedmiot opłaty władza uważa oba, na wstępie wymienione pisma i uznaje, że te pisma, razem wzięte, podpadają pod przepis art. 114 ust. 1 u. o. s.

Podnieść atoli należy, że oba pisma quaestionis nie pozostają pod względem treści w takiej łączności, iżby, razem wzięte, mogły być uznane w rozumieniu u. o. s. za pismo, mogące jako całość stanowić przedmiot opłaty. W szczególności pismo z 28 listopada 1931 nie zawiera w sobie wyrażenia zgody na warunki zwrotu kwoty 50.036 zł, o których jest mowa w piśmie skarżącej z 25 listopada 1931. Wobec tego jako przedmiot opłaty może być brane pod uwagę wyłącznie pismo z 25 listopada 1931, na którego treści opiera się też zaskarżona decyzja, jak na to wskazują jej motywy. Chodzi więc o rozstrzygnięcie, czy to pismo posiada cechy któregoś z pism, o jakich jest mowa w art. 114 u. o. s. Artykuł ten, w brzmieniu przed nowelą z 18 marca 1935 poz. 200 Dz. Ust., głosi, że przewidzianej w nim opłacie podlegają obligacje (listy zastawne, obligacje fundowane, obligacje spółek akcyjnych itp.) i inne pisma, stwierdzające przyjęcie nowego lub uznanie dawnego długu (obligi, skrypty dłużne, rewersy).... Określając przedmiot opłaty, artykuł ten nie mówi wcale o „pismach stwierdzających umowę", z czego należy wysnuć wniosek, że do pism, o których jest w tym artykule mowa, nie ma zastosowania przepis art. 1 ust. 2 u. o. s., że zatem koniecznym wymogiem takich pism jest, by one były stwierdzone podpisem dłużnika. Natomiast nie może uzasadnić obowiązku uiszczenia opłaty z art. 114 u. o. s. pismo, podpisane tylko przez wierzyciela a wręczone dłużnikowi. Skoro tedy pismo z 25 listopada 1931 zostało podpisane tylko przez wierzyciela tj. przez skarżącą, to aczkolwiek zostało ono wręczone stronie drugiej (dłużnikowi), okoliczność ta nie może jeszcze uzasadnić obowiązku uiszczenia opłaty z art. 114 u. o. s.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2714.

OPŁATY STEMPLOWE.

Kryteria przedmiotu opłaty stemplowej[1].

Dla oceny obowiązku podatkowego i jego rozciągłości decydujący jest ten stan faktyczny i prawny, jaki istniał w chwili zajścia zdarzenia, uzasadniającego ten obowiązek. Jeśli tedy chodzi o opłaty stemplowe, to decydująca jest chwila sporządzenia pisma, podlegającego opłacie wzgl. zdziałania czynności prawnych, których rodzaje są wymienione w art. 1 u. o. s.

Wyrok NTA z 12 grudnia 1938 l. rej. 2458/37 w sprawie Mieczysława Pinkusa przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od kontraktu najmu z daty Łódź 27 grudnia 1931, mocą którego skarżący wynajął drowi Jechelowi Herszfinklowi lokal mieszkalny w domu, podlegającym ustawie o ochronie lokatorów, na okres 5 lat tj. od 1 października 1931 do 1 października 1936 za czynszem rocznym w kwocie 3.200 zł, pobrał notariusz opłatę stemplową w kwocie 160 zł wraz z 10% dodatkiem. Urząd opłat stemplowych w Łodzi wymierzył skarżącemu nakazem płatniczym z 11 grudnia 1936 od powyższej umowy opłatę stemplową na zasadzie art. 88 u. o. s. od kwoty czynszu za dalszy okres 5-letni, jako podstawy wymiaru, wraz z podwyżką. W odwołaniu skarżący podniósł zarzut, że kontrakt wygasł z dniem 1 października 1936, że dr Herszfinkel zajmuje nadal lokal bez umowy pisemnej i na zupełnie innych warunkach oraz że lokal jako 7-izbowy, nie podlega już ustawie o ochronie lokatorów i domagał się anulowania wymiaru. W dodatkowym piśmie z 29 stycznia 1937 skarżący zawiadomił Urząd, że dr Herszfinkel wyprowadził się z mieszkania i lokal jest niezajęty.

Izba Skarbowa w Łodzi orzeczeniem z 6 marca 1937 odwołania nie uwzględniła, obniżając jedynie wymiar podwyżki. W uzasadnieniu orzeczenia Izba zaznaczyła, że dekret z 14 listopada 1935 poz. 504 Dz. Ust., wyłączający spod działania ustawy o ochronie lokatorów pewne lokale, wszedł w życie z dniem 1 grudnia 1935, nie może więc mieć zastosowania do umowy najmu z 27 grudnia 1931. Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Dla oceny obowiązku podatkowego i jego rozciągłości decydujący jest z natury rzeczy ten stan faktyczny i prawny, jaki istniał w chwili zajścia

[1] Por. glosę OPA 2213/38 oraz OPA 2267/38.

zdarzenia, uzasadniającego ten obowiązek. Jeśli tedy chodzi o opłaty stemplowe, to decydująca jest chwila sporządzenia pisma, podlegającego opłacie wzgl. zdziałania czynności prawnych, wymienionych w art. 71, 75, 89, 96, 103 i 109 u. o. s.[1]. W rozpoznawanej sprawie nie jest sporne, że w chwili sporządzania kontraktu najmu, tj. w dacie 27 grudnia 1931, lokal, o który chodzi, podlegał przepisom ustawy o ochronie lokatorów. Według zaś judykatury NTA, która znalazła wyraz w wyroku z 13 stycznia 1937 l. rej. 10.583/34 (Zb. wyr. nr 1282 S)[2], do umów najmu lokalu, podlegającego ustawie o ochronie lokatorów, o oznaczonym czasie trwania, ma zastosowanie przepis art. 10 ust. 2 u. o. s. W myśl tego przepisu od spornego pisma należała się opłata od czynszu za okres 10-letni, jako podstawy wymiaru. Gdy tedy notariusz przyjął za podstawę wymiaru opłaty od omawianego pisma czynsz najmu tylko za okres 5-letni, to wymiar opłaty utrzymany w mocy zaskarżonym orzeczeniem, od czynszu za dalszy 5-letni okres, jako podstawy wymiaru, przedstawia się w powyższym oświetleniu, jako uzasadniony.

Okoliczności, jakie zaszły już po sporządzeniu pisma, mogły jedynie uzasadnić prawo płatnika do wystąpienia na zasadzie art. 49 u. o. s. z wnioskiem o zwrot opłaty względnie o uznanie, że opłata się nie należy.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

2715.

OPŁATY STEMPLOWE.

Kryteria przedmiotu opłaty stemplowej.

Zawarcie umowy, na mocy której dzierżawca swoje prawa z umowy dzierżawy przelewa na osobę trzecią, nie ma wpływu na należność i wysokość opłaty stemplowej od pisma stwierdzającego umowę dzierżawy.

Wyrok NTA z 12 grudnia 1938 l. rej. 2910/37 w sprawie Marii Bauerowej

przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Na mocy umowy z daty Gdynia 4 września 1934 nr rep. 1591 właściciel hotelu Orłowo, położonego w Orłowie Morskim, wydzierżawił tenże hotel

---

[1] Art. 1 tekstu u. o. s. ogłoszonego pod poz. 404/35 Dz. Ust. wymienia nadto czynność prawną przewidzianą w art. 101 u. o. s.

[2] OPA 1710/37.

skarżącej za określonym w umowie czynszem dzierżawnym na okres od 1 kwietnia 1934 do 1 kwietnia 1939 z tym, że o ile na 6 miesięcy przed ukończeniem czasu dzierżawnego nie nastąpi pisemne wypowiedzenie, natenczas kontrakt przedłuża się o 2 lata. Od tej umowy pobrał notariusz opłatę stemplową według 1% stawki od kwoty czynszu za lat 5, jako podstawy wymiaru. Urząd Skarbowy w Gdyni wymierzył skarżącej nakazem płatniczym z 16 lutego 1937 od powyższej umowy opłatę stemplową na zasadzie art. 88 u. o. s., przyjmując za podstawę wymiaru czynsz dzierżawny za lat 7 i potrącając opłatę, pobraną przez notariusza.

W odwołaniu od nakazu płatniczego skarżąca zaznaczyła, że żądanie uiszczenia opłaty stemplowej od umowy z 4 września 1934 byłoby słuszne, gdyby nie zawarto w dniu 11 lutego 1936 umowy, mocą której przelała ona swe prawa, wynikające z umowy z 4 września 1934, na Marcina Junoszę Stępkowskiego i Józefa Staszauera. Wymiar opłaty stemplowej od umowy przelewu na zasadzie art. 66 i 88 u. o. s. spowodowałby — zdaniem płatniczki — podwójne opodatkowanie, co byłoby sprzeczne z wykładnią, ustaloną przez Ministerstwo Skarbu, nr 161/1928[1].

Według umowy z 11 lutego 1936 nr rep. 206 skarżąca przelała na Stępkowskiego i Staszauera wszelkie uprawnienia i obowiązki, wynikające z umowy dzierżawy z 4 września 1934, oraz sprzedała im ruchomości, wyszczególnione w załączniku do umowy. Cenę kupna ruchomości określono w umowie na kwotę 14.000 zł, zaś wartość prawa, stanowiącego przedmiot przelewu, na 12.000 zł. Od aktu nr rep. 206 pobrał notariusz opłatę stemplową na zasadzie art. 66 u. o. s. w kwocie 260 zł wraz z 10% dodatkiem.

Orzeczeniem z 30 marca 1937 Izba Skarbowa w Grudziądzu odwołania nie uwzględniła. Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Dla oceny obowiązku uiszczenia opłaty i jego rozciągłości decydujący jest z natury rzeczy ten stan faktyczny i prawny, jaki istniał w czasie, gdy zaistniało zdarzenie, uzasadniające ten obowiązek, a więc gdy sporządzono pismo lub zdziałano czynność prawną, podlegającą opłacie, nie mają natomiast znaczenia okoliczności, które zaistniały już po sporządzeniu pisma, wzgl. po zdziałaniu czynności prawnej[2]. Jeśli tedy skarga przyznaje, że wymiar opłaty od umowy z 4 września 1934 nr rep. 1591, dokonany nakazem płatniczym z 16 lutego 1937, jest w zasadzie słuszny, to powoływanie się w skardze na umowę z 11 lutego 1936, a zatem na okoliczność, jaka zaistniała po sporządzeniu pisma z 4 września 1934, jest dla oceny rozciągłości obowiązku daninowego od tej ostatniej umowy

---

[1] Nr 20 Dz. Urz. Min. Sk. z 1928 r. (przytoczona też w komentarzu Rosenkranza na str. 513).

[2] Por. OPA 2714/39.

bez znaczenia. Upaść tedy musi w powyższym oświetleniu zarzut skargi, że wobec zawarcia umowy z 11 lutego 1936, od której wymierzono opłatę stemplową na zasadzie art. 88 u. o. s., wymiar opłaty od umowy z 4 września 1934 od czynszu za dalsze dwa lata przedstawia się jako nieuzasadniony. Poza tym należy stwierdzić, że jak to władza słusznie zaznaczyła w zaskarżonym orzeczeniu, w danym wypadku chodzi o dwa osobne pisma, stwierdzające dwie odrębne czynności prawne, a wobec tego wymiar dwóch odrębnych opłat tak od umowy dzierżawnej, jak też od umowy poddzierżawy jest uzasadniony.

Nietrafnie skarżąca powołuje się celem uzasadnienia swego żądania na wykładnię Ministerstwa Skarbu nr 161/1928, która zawiera jedynie wyjaśnienie, jaką należy przyjąć podstawę wymiaru przy umowie, którą dzierżawca ceduje komuś prawa, wynikające z kontraktu dzierżawy, w zamian za sumę pieniężną, którą cesjonariusz płaci dotychczasowemu dzierżawcy i zarazem podstawia cesjonariusza we wszelkie zobowiązania, wynikłe z kontraktu dzierżawy. Wykładnia ta nie daje żadnej zgoła podstawy do wysnuwania wniosku, iż wymiar opłaty od umowy cesji na zasadzie art. 88 u. o. s. może mieć jakiś wpływ na wymiar opłaty od kontraktu dzierżawy.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

Umowa z 11 lutego 1936 została w motywacji wyroku nazwana „poddzierżawą". W tym jest nieścisłość. Poddzierżawa (art. 418 k. z.) jest rodzajem dzierżawy, tym charakterystycznym, że wydzierżawiający rozporządza danym przedmiotem nie z tytułu własności lub użytkowania, lecz z tytułu dzierżawy. Jeśli osoba A wydzierżawiła dany przedmiot osobie B, ta zaś poddzierżawia osobie C, to nie powstaje żaden stosunek prawny między osobami A i C. Natomiast umowa z 11 lutego 1936 jest przelewem (art. 168 k. z.) wierzytelności z umowy dzierżawy i zarazem — ponieważ cedowana wierzytelność wynikła z umowy wzajemnej — jest przejęciem zobowiązań dzierżawcy (art. 182—184 k. z.); powstaje więc na skutek takiej umowy stosunek prawny między osobami A i C. Art. 88 u. o. s. wyraźnie normuje „przelew (cesję) praw dzierżawcy".

Achilles Rosenkranz

2716.

OPŁATY STEMPLOWE.

Tłumaczenie oświadczeń woli: odgraniczenie sprzedaży od zamiany[1].

W razie jednoczesnego sporządzenia dwóch umów sprzedaży zawar-

---

[1] Por. OPA 1444/36, 1994/37, 2037/37, 2723/39.

tych między tymi samymi kontrahentami, przy czym każdy kontrahent w jednej z umów działa jako sprzedawca a w drugiej jako kupujący, nie istnieje zamiana, lecz istnieją dwie sprzedaże i należą się dwie opłaty stemplowe.

Wyrok NTA z 31 maja 1937 l. rej. 5139/34 w sprawie Wiktora Szulczewskiego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym wymierzono skarżącemu od aktu notarialnego z 28 czerwca 1928 opłatę stemplową przy zastosowaniu stawki 4%, potrącając sumę uiszczoną poprzednio tytułem opłaty stemplowej według 1% stawki na zasadzie wymiaru, dokonanego przez notariusza.

W odwołaniu podniesiono, że kontraktu quaestionis nie można traktować w oderwaniu od zdziałanego w tym samym dniu, za następnym numerem rej. notar. między tymi samymi stronami, kontraktu drugiego. Dopiero z porównania obu tych kontraktów wynika, że nie ma się do czynienia z dwoma kontraktami kupna, lecz z jedną tylko transakcją zamiany obszarów majątku Runowo za obszary majątku Strzelce, którą dla przejrzystości i ze względów buchalteryjnych, kasowych, w interesie drugiego kontrahenta tj. Banku Rolnego rozbito na dwa akty prawne nr rej. notar. 449 i 450. Z porównania treści obu kontraktów widać — zdaniem odwołującego się — jasno, że transakcja objęta nimi stanowiła jednolitą całość, w ten sposób uzależnioną, że jednego z tych aktów nie zawartoby bez równoczesnego zawarcia drugiego, albowiem celem i wolą stron była zamiana jednych gruntów na drugie, a wartość pieniężną tych gruntów przyjęto jedynie jako miernik dla ustalenia ewentualnej nadwyżki, która w gotówce przez jedną ze stron miała być wyrównana drugiej. W wysokości 1.800.000 zł akt nabycia części majątku Runowo jest zdziałany w drodze zamiany, przewidzianej w ustawie o wykonaniu reformy rolnej i wobec tego jest wolny od opłaty stemplowej. Jedynie nadwyżka podlega opłacie. Poza tym odwołanie zwalczało również podstawę wymiaru. Na dodatkowe zawiadomienie przez władzę, że wymiar opiera się na art. 1, 6, 7, 13, 52 i 58 u. o. s., strona podtrzymując odwołanie uzupełniła je dalszymi wywodami.

Zaskarżonym orzeczeniem uznano, że pismo quaestionis stwierdza według swej treści sprzedaż gospodarstwa rolnego z przynależnościami i ustalono opłatę stemplową od tego pisma. Orzeczenie uznało okoliczność, że skarżący osobnym kontraktem sprzedał Państwowemu Bankowi Rolnemu, występującemu w niniejszym wypadku jako sprzedający, swoje gospodarstwo rolne, nie daje podstawy prawnej do zajęcia stanowiska, że oba te akty stwierdzają jedną umowę zamiany, ponieważ w myśl art. 6

u. o. s. przy obliczaniu opłaty stemplowej miarodajna jest treść pisma, a ujawniony w każdym z tych aktów tytuł prawny nabycia nieruchomości przez każdego ze współkontrahentów wskazuje wyraźnie, że nieruchomość, opisana w akcie, zostaje mu sprzedana.

NTA rozważył:

Według art. 1 u. o. s. opłatom stemplowym podlegają pisma, wymienione w części drugiej tej ustawy (oraz czynności prawne, w art. 1 określone, nie wchodzące w grę w rozpatrywanej sprawie). Według art. 6 u. o. s. opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo; nazwa niezgodna z treścią nie ma znaczenia.

W rozpatrywanym wypadku pismo z 28 czerwca 1928, którego dotyczy wymiar opłaty stemplowej, utrzymany w mocy zaskarżonym orzeczeniem, przedstawia się według swej treści jako samoistny kontrakt kupna. Pismo to nie zawiera w swej treści nawiązania do pisma nr rej. not. 450, które by d a w a ł o w y r a z temu, że nieruchomość Runowo n a b y w a s i ę z a i n n ą n i e r u c h o m o ś ć, Strzelce. Według treści pisma quaestionis Wiktor Szulczewski nabywa nieruchomość nie za inną nieruchomość, lecz za określoną sumę pieniężną, stanowiącą cenę kupna. Wprawdzie pismo quaestionis w § 3 głosi co do pokrycia ceny kupna, że „osobnym kontraktem z dnia dzisiejszego nabył Państwowy Bank Rolny od p. Wiktora Szulczewskiego część majątku tegoż Strzelce za umówioną cenę 1.800.000 zł. Kwotę tę policzają strony zgodnie na część ceny kupna za sprzedany p. Szulczewskiemu ośrodek Runowo, czyli że Państwowy Bank Rolny oświadcza, że został w wysokości zł 1.800.000 pokryty", atoli w tym postanowieniu § 3 ujawnia się tylko wola stron skierowana na kompensację wzajemnych zobowiązań pieniężnych (1.800.000 zł) z dwu umów, brak natomiast podstaw do dopatrzenia się w nim stwierdzenia umowy zamiany. Również i pismo nr rej. not. 450 nie daje wyrazu temu, że nieruchomość Strzelce nabywa się za inną nieruchomość. Co do tego pisma znajdują poza tym zastosowanie wywody, podane powyżej odnośnie do pisma quaestionis nr rej. not. 449. Co do obu pism, tak traktowanych odrębnie, jak i w związku z sobą, brak podstaw do przyjęcia, iż zachodzi wypadek nazwy niezgodnej z treścią z art. 6 u. o. s., skoro w obu pismach tytuł nabycia (kupno) jest wyraźnie podany, a świadczenie wzajemne polega na uiszczeniu oznaczonej sumy pieniężnej tj. ceny kupna; tych zaś cech charakterystycznych umowy kupna nie mogą unicestwić postanowienia umów co do uiszczenia ceny kupna drogą policzenia na jej poczet ceny kupna należnej z innej umowy o nabycie nieruchomości. Strona skarżąca powołuje się na okoliczność, iż umowy, stwierdzone obu pismami stwarzają w rezultacie gospodarczo stan, jaki by miał miejsce w wypadku zamiany. Atoli opierając się na tej okoliczności strona skarżąca nie może zwalczać skutecznie nieuznania przez pozwaną władzę, iż zawarto jedną umowę za-

miany, — skoro istnieją dwa pisma, zatem dwa przedmioty opłaty stemplowej (art. 1 u. o. s.), z których to pism każde stwierdza w swej treści zawarcie przez strony samoistnej umowy kupna, nie uzależnionej, według treści pisma, od transakcji stwierdzonej drugim pismem (poza nieistotną jw. kwestią kompensacji). Skarga powołuje się dalej na okoliczność, że wola stron kontrahujących od samego początku tj. od wszczęcia pertraktacji aż do ich ukończenia tj. aż do podpisania aktów notarialnych była skierowana wyłącznie na dokonanie zamiany obu nieruchomości i w związku z tym zarzuca, iż władza dopuściła się wadliwości postępowania przez nieprzeprowadzenie na wspomnianą okoliczność zaofiarowanego przez stronę dowodu z urzędowego wywiadu w Państwowym Banku Rolnym. Oceniając zasadność tego zarzutu, Trybunał wyszedł z postanowień aktu quaestionis, jako pisma będącego przedmiotem opłaty. Treść pisma wykazuje niewątpliwie, że zawarto umowę kupna. Skoro zaś przedmiotem opłaty jest pismo quaestionis, to pozwana władza miała prawo oprzeć się na jego treści (art. 6 u. o. s.) i uznać, że stwierdza ono tę właśnie umowę, — nie miała zaś obowiązku przeprowadzenia zaofiarowanego przez stronę skarżącą dowodu odnośnie do woli stron, a to tym bardziej, ile że strona w postępowaniu odwoławczym nawet nie twierdziła względnie nie dowodziła, by zachodziły jakieś wadliwości istotne co do oświadczenia jej woli przy zdziałaniu aktu, a powoływała się tylko na okoliczność, iż transakcję „ze względów buchalteryjnych, kasowych, w interesie Banku Rolnego rozbito na dwa akty prawne".

Jeśli tedy pozwana władza uznała, że pismo quaestionis stwierdza samoistną umowę o nabycie nieruchomości, mianowicie drogą kupna, jeśli odmówiła żądaniu strony, by uznać ze względu na pismo nr rej. not. 450, że ma się do czynienia z jedną transakcją zamiany, stwierdzoną pismem nr rej. not. 449 i 450, i stanęła na stanowisku, że pisma te stwierdzają samoistne umowy kupna, to Trybunał — z uwagi na powołane powyżej postanowienia u. o. s. — nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy prawa.

Skarga zarzuca dalej, iż zaskarżone orzeczenie niesłusznie pominęło, jako nieistotny, zarzut odwołania, że majątek Strzelce został nabyty przez Państwowy Bank Rolny na cele parcelacyjne. Zarzutowi temu Trybunał nie przyznał trafności. Jeśli bowiem pozwana władza zasadnie uznała, jak wywiedziono wyżej, pismo quaestionis za stwierdzające umowę kupna, to zasadnie też uznała wspomniany zarzut odwołania, jako oparty na koncepcji zamiany, za nieistotny w sprawie wymiaru opłaty stemplowej od pisma stwierdzającego umowę kupna.

Z powyższych przyczyn NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2717.

OPŁATY STEMPLOWE.

Tłumaczenie oświadczeń woli.

Uprawnienie władzy skarbowej wynikające z art. 6 u. o. s., w myśl którego nazwa niezgodna z treścią nie ma znaczenia, nie może sięgać tak daleko, by przyjmować stan według brzmienia pisma właśnie wykluczony i z norm prawnych nie wypływający.

Wyrok NTA z 10 maja 1937 l. rej. 11.128/34 w sprawie „Komisowej Hurtowni Soli Nr 125" w Kartuzach przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Skarżącym wymierzono od umowy spółki z 19 lutego 1934 opłatę stemplową przy zastosowaniu art. 105 u. o. s., przyjmując za podstawę wymiaru kwotę 23.000 zł, jako kapitał zakładowy spółki.

Odwołań, w których zarzucono, że spółka nie posiada żadnego kapitału, a kaucja nie służy na pokrycie kapitału, lecz jest gwarancją za ewentualnie mogące się wydarzyć nadużycia, pozwana władza zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła.

NTA rozważył:

W rozpatrywanej sprawie pozwana władza stanęła na stanowisku, że składki spólników w książeczkach oszczędnościowych Komunalnej Kasy Oszczędności stanowią kapitał zakładowy spółki. Otóż, odnośnie do tych „składek" stanowi § 3 umowy quaestionis, że celem zabezpieczenia interesów i pretensji Polskiego Monopolu Solnego, złożyli spólnicy kaucje na książeczki wkładkowe... Emil Lniski 8.000 zł,... Leon Lipiński i Jan Koszałka po 7.500 zł. Kaucje te służą jako zabezpieczenie wszelkich pretensji, już istniejących jak i mogących powstać w przyszłości dla Skarbu Państwa Polskiego, zastąpionego przez Dyrekcję P. M. Solnego z interesów spółki: „Kaucje powyższe pozostają własnością każdego ze spólników i nie stają się własnością spółki".

Pozwana władza nie przeczy w odpowiedzi na skargę, iż spółka może nie posiadać kapitału zakładowego. Odmawia jednak postanowieniu umowy, iż kaucje pozostają własnością każdego ze spólników, znaczenia wobec postanowień art. 6 ust. 1 u. o. s. Atoli uprawnienie władzy, wypływające z tego przepisu prawa, nie może sięgać tak daleko, by przyjmować stan według treści pisma właśnie wykluczony i z norm prawnych nie wypływający. Przepisy § 705 i 706 niem. kod. cyw. oraz § 105 niem. kod. handl., na które się zaskarżone orzeczenie i odpowiedź na skargę powołują, nie

uzasadniają zapatrywania pozwanej władzy, iż kwota 23.000 zł stanowi kapitał zakładowy spółki. Wprawdzie odpowiedź na skargę wywodzi, że postanowienie umowy, iż kaucje pozostają własnością każdego ze spólników i nie stają się własnością spółki, nie narusza prawa w poszukiwaniu przez P. M. Solny zaspokojenia na odnośnej gotówce względnie wierzytelnościach z tytułu jego pretensji do spółki, — atoli to prawo P. M. Solnego nie odbiera kaucjom charakteru majątku spólników, nie zaś spółki.

Z powyższych przyczyn Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem....

Jest istotne, że nie została złożona jedna „kaucja" — przez spółkę (która to jedna kaucja mogła powstać w ten sposób, iż poszczególni spólnicy złożyliby spółce do jej dyspozycji kwoty częściowe), lecz że zostały złożone Polskiemu Monopolowi Solnemu trzy „kaucje", każda przez jednego ze spólników. Że każda „kaucja" służy na zabezpieczenie wierzytelności nie wobec spólnika, który daną kaucję złożył, ale na zabezpieczenie wierzytelności wobec spółki, nie zmienia istoty rzeczy, gdyż jest dopuszczalne ustanowienie zastawu na zabezpieczenie wierzytelności, która zastawnikowi służy nie wobec zastawcy lecz wobec innej osoby.

Achilles Rosenkranz

2718.

OPŁATY STEMPLOWE.

Znaczenie wyjaśnień udzielonych przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty stemplowej — ustalenie wartości[1].

Władza skarbowa ma prawo ustalić wartość rzeczy w kwocie podanej przez podatnika w zeznaniu protokolarnym, chociaż ta kwota jest wyższa od podanej w piśmie, będącym przedmiotem opłaty stemplowej.

Wyrok NTA z 28 stycznia 1937 l. rej. 9969/34 w sprawie Waltera i Hildy Jaegerów przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Fryderyk Plagens, jego córka Hilda i mąż tejże Jaeger zawarli aktem not. z 24 października 1933 kontrakt zdania.

Według protokołu z 3 kwietnia 1934 Hilda i Walter Jaegerowie oświadczyli, że „wartość dożywocia, podaną w umowie z 24 października 1933... podają na kwotę 1.150 zł".

---

1 Por. OPA 1392/36, glosę OPA 1393/36 oraz OPA 2723/39.

Nakazem płatniczym z 17 kwietnia 1934 wymierzono małż. Jaegerom od aktu z 24 października 1933 opłatę stemplową przy zastosowaniu w szczególności art. 52 i 58 u. o. s.

W odwołaniu podniesiono, że małż. Jaegerowie nabyli kontraktem zdania nieruchomość o wartości 30.200 zł w zamian: 1) za przejęcie długów w wysokości 18.795,58 zł, 2) za obowiązek wydawania wymiaru zdającemu, którego roczna wartość wynosi 900 zł: zaś wymiernik liczy lat 69, 3) za obowiązek wyprawienia pogrzebu wartości 100 zł. Świadczenia wzajemne ze strony odwołujących się małżonków wynosiły 18.795,53 zł plus 10 razy roczna wartość wymiaru 900 zł = 9.000 zł plus wartość pogrzebu 100 zł, razem 27.895,53 zł. Gdy świadczenia wzajemne wynoszą zatem wspomnianą ostatnio kwotę, zaś wartość nieruchomości wynosi 30.200 zł, Urząd Skarbowy niesłusznie wymierzył opłatę stemplową i dodatek komunalny, nie stosując w ogóle wykładni nr 216[1] do art. 52 u. o. s. Urząd Skarbowy zupełnie bezpodstawnie przyjął wartość wymiaru rocznie na 1.150 zł, albowiem podana w kontrakcie z 24 października 1933 roczna wartość wymiaru w wysokości 900 zł odpowiada rzeczywistym cenom rynkowym za poszczególne świadczenia i będzie raczej w obecnych kryzysowych czasach nawet niższa od podanej w akcie notarialnym....

Skarga zwalcza oparcie się przez władzę pozwaną przy ustaleniu wartości wymiaru na protokolarnym zeznaniu strony skarżącej z 3 kwietnia 1934 wspomnianym już powyżej. Atoli skoro strona skarżąca podwyższyła wartość wymiaru, określoną w akcie quaestionis, na kwotę 1.150 zł, to pozwana władza miała prawo oprzeć się na tym nowym szacunku (art 6 ustawy z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust.), zwłaszcza gdy odwołanie nie zarzucało, iż podanie wartości wymiaru przez stronę w protokole z 3 kwietnia 1934 na 1.150 zł nastąpiło wskutek pomyłki, lecz nad owym podaniem wartości przeszło do porządku, twierdząc, że władza zupełnie bezpodstawnie przyjęła wartość wymiaru rocznie na 1.150 zł....

2719.

OPŁATY STEMPLOWE.

Znaczenie wyjaśnień udzielonych przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty stemplowej — ustalenie wartości. Wniesienie wkładu rzeczowego do spółki.

1. Oświadczenie celem oznaczenia wartości rzeczy, złożone w myśl

---

[1] Dz. Urz. Min. Sk. z 1929 r. nr 19 poz. 202.

art. 6 u. o. s. przez jedną z osób solidarnie obowiązanych do uiszczenia opłaty stemplowej, wiąże inne osoby współobowiązane.

2. Wniesienie do spółki „prawa do eksploatacji drzewostanów“ należy uważać za wniesienie własności drzewostanów.

Wyrok NTA z 8 kwietnia 1938 l. rej. 6364/35 w sprawie Towarzystwa Przemysłowo-Leśnego Planta-Gacka Sp. z ogr. odp. w Słonimie przeciw Izbie Skarbowej w Nowogródku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym z 22 maja 1935 wymierzono opłatę stemplową przy zastosowaniu art. 106 u. o. s. Jako przedmiot opłaty podano: akt z 26 maja 1931 nr rep. 1049, stwierdzający umowę o wniesienie nieruchomości tytułem wkładu rzeczowego do spółki z ogr. odp. pod firmą „Towarzystwo Przemysłowo-Leśne Planta-Gacka“ z siedzibą w Słonimie. Według nakazu płatniczego przedmiotem wkładu rzeczowego jest prawo, wywodzone z aktów not. z 5 listopada 1927 nr rep. 3701 i 3702 odnośnie do nabycia na własność przez kontrahentów drzewostanów i gruntów podleśnych dóbr Planta-Gacka w powiecie kosowskim, które w rozumieniu art. 12 u. o. s. jest nieruchomością. Wartość powyższego wkładu rzeczowego przyjęto w nakazie płatniczym, z powołaniem się na art. 6 u. o. s., w sumie 1.767.704 zł, z której kwota 1.367.704 zł przypada na drzewostany, a kwota 400.000 zł na grunty podleśne. Podstawę wymiaru należnej opłaty stemplowej w powyższej wysokości ustalono, według nakazu płatniczego, zgodnie z oświadczeniem Mowszy Astryńskiego, złożonym 21 września 1932 do protokołu w Urzędzie Skarbowym; oświadczenie to wiąże wszystkich kontrahentów, ponieważ Astryński, jako zobowiązany do uiszczenia opłaty w myśl art. 15 p. 1 u. o. s., był uprawniony i zobowiązany do podania wartości w myśl art. 6 tej ustawy. Do uiszczenia opłaty są obowiązane solidarnie wszystkie osoby, które akt podpisały....

Zaskarżone orzeczenia uznały, że akty z 5 listopada 1927 nr rep. 3701 i 3702 stanowią łącznie tytuł przejścia własności gruntu wraz z lasem na rzecz spólników firmy Planta-Gacka. W uzasadnieniu tego zapatrywania prawnego władzy podano, że wprawdzie w akcie nr rep. 3702 postanowiono, iż ma być sporządzony „urzędowy akt kupna-sprzedaży“, a mianowicie najpóźniej do 31 grudnia 1935, zarazem jednak postanowiono, iż cena kupna ma być zapłacona najpóźniej do 30 września 1929 oraz iż kupujący mają ponosić daniny publiczne już od 1 stycznia 1928. Było więc wolą stron, aby na długo przed sporządzeniem aktu not., który nazwały „urzędowym aktem kupna-sprzedaży“, zaszły następstwa, które według ustawy są skutkami ostatecznej umowy kupna-sprzedaży[1]. Wspomniane zapatry-

[1] Por. OPA 644/34, 1331/36.

wanie prawne stanowi punkt wyjścia w ustosunkowaniu się przez pozwaną władzę do zarzutów odwołania.

Skarga zwalcza uznanie przez pozwaną władzę, iż akty z 5 listopada 1927 stanowią łącznie tytuł przejścia własności gruntów z drzewostanem. Przy tym posługuje się skarga w istocie tylko powołaniem się na okoliczność, iż w konkretnym wypadku nie nastąpiła sprzedaż lasu, ani też sprzedaż gruntu, zwłaszcza, gdy w chwili dokonywania wymiaru sprzedaż gruntu została dokonana pismem (sc. nr rep. 1282), od którego opłatę stemplową uiszczono. Otóż powyższe uzasadnienie zarzutu skargi omija argumenty, podane w zaskarżonym orzeczeniu wzgl. nie ustosunkowuje się do nich prawnie. Skoro zaś przedmiotem orzecznictwa Trybunału jest legalność zaskarżonego orzeczenia (art. 1 rozp. Prez. o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.), a skarga nie wywodzi (art. 58 ust. 1 p. 4 cyt. rozp.), jakoby zapatrywanie prawne pozwanej władzy, wyrażone w zaskarżonym orzeczeniu, było sprzeczne z prawem, — Trybunał uznał zarzuty skargi, dotyczące materii, o której mowa..., za prawnie nie wywiedzione i nie nadające się, jako takie, do rozpoznania przez NTA. Podniesione na rozprawie przez zastępcę strony skarżącej zarzuty w materii, nie wywiedzionej w skardze, Trybunał pominął na zasadzie art. 83 ust. 2 rozp. o NTA.

W odwołaniach, rozstrzygniętych zaskarżonymi orzeczeniami, zarzucono, że do zawiązanej spółki spólnicy wnieśli, jako aport, jedynie prawo do eksploatacji drzewostanów majątku Planta-Gacka, oraz prawa do nabycia tego majątku, pozostawiając sobie prawo własności samych drzewostanów. Zaskarżone orzeczenia uznały ten zarzut za nietrafny, gdyż przez użyte w akcie z 26 maja 1931 (nr rep. 1049) pojęcie prawa do eksploatacji drzewostanów i prawa do nabycia majątku Planta-Gacka należy niewątpliwie rozumieć wszystkie prawa, przysługujące spólnikom z mocy aktów zeznanych 5 listopada 1927 nr rep. 3701 i 3702. Orzeczenia wykazując, także pod kątem widzenia gospodarczych celów transakcji, nietrafność poglądu, iż spółce przysługuje jedynie prawo do eksploatacji, uznały, że wniesionym do spółki aportem, z tytułu posiadanych uprawnień z aktu nr rep. 3701, jest prawo do eksploatacji wraz z drzewostanami. Według orzeczeń, zawiązując spółkę „Planta-Gacka", spólnicy wnieśli, jako aport, — z uwagi na łączne traktowanie aktów nr rep. 3701 i 3702 — prawo żądania, aby dobra Planta-Gacka, tj. grunt z drzewostanami, zostały im oddane na własność, a wobec tego, w myśl ust. 4 p. 4 art. 12 u. o. s., aportem jest właśnie nieruchomość.

Skarga, powołując się na to, iż w akcie o zawiązanie spółki strony podały, że jako aport do spółki wnoszą prawa do eksploatacji drzewostanów... oraz prawa do nabycia majątku Planta-Gacka, wynikające z aktu nr rep. 3701, — utrzymuje, że „wynika z tego", iż intencją stron było odstąpienie czynności technicznych i handlowych przy wyrębie, obróbce

drzew, oraz pośrednictwie w sprzedaży itp. czynnościach przemysłu leśnego, a nie sprzedaż lasu, jak to imputuje pozwana władza. „Faktycznie bowiem drzewostan dotychczas pozostaje własnością skarżących, którym spółka wypłaca należność za sprzedane drewno po potrąceniu kosztów eksploatacji". Z powyższego widoczne, że skarga zawiera wywody tylko w kwestii „prawa do eksploatacji drzewostanów" (akt nr rep. 1049). Wywodom zaskarżonych orzeczeń co do właściwego znaczenia wniesienia do spółki, w charakterze aportu, prawa do nabycia majątku Planta-Gacka nie przeciwstawia skarga żadnych prawnych wywodów, poza powołaniem się na brzmienie umowy, stwierdzonej aktem nr rep. 1049; samo atoli brzmienie nie posiada decydującego znaczenia stosownie do art. 6 ust. 1 u. o. s. O ile zaś chodzi o wywody w wspomnianej kwestii „prawa do eksploatacji drzewostanu", to skarga a) staje na stanowisku, że z użytego w akcie nr rep. 1049 wyrażenia „prawa do eksploatacji drzewostanów" wynika, że intencją stron było odstąpienie spółce czynności technicznych i handlowych, b) na dowód przytacza okoliczność, iż „faktycznie" drzewostan dotychczas pozostaje „własnością" skarżących (raczej spólników, skarży bowiem spółka). Otóż podnieść należy, że przytoczona pod b) okoliczność jest w ogóle niezrozumiała, skoro własnością jest prawne władztwo osoby nad rzeczą. Co się zaś tyczy stanowiska strony skarżącej, określonego wyżej pod a), to nie można mu przyznać zasadności. Tak ciasny bowiem zasięg praw, ustąpionych spółce, pozostawałby w rozdźwięku z prawami spółki, wynikającymi z § 6 aktu nr rep. 3701, oraz z istotą uprawnień osób, które według skargi i po zdziałaniu aktu nr rep. 1049 pozostały właścicielami drzewostanów. Na mocy tego ostatniego aktu przeszły na spółkę, w każdym razie, tj. nawet według brzmienia tego aktu, uprawnienia z § 6 aktu nr rep. 3701, z natury swej ściśle związane z prawem własności i posiadaniem rosnących drzewostanów, nabytych w celu wyrębu. Odstąpienie innej osobie przez właścicieli drzewostanów prawa eksploatacji względnie uprawnień z wspomnianego § 6 aktu, ograniczyłoby rażąco to prawo własności, skoro właściciele nie mieliby nawet prawa ścinania drzewostanów bez zezwolenia spółki. A przecież celem prawa własności jest użytek, a środkiem prowadzącym do tego celu, władztwo. Zresztą przy zakresie działalności, o jakim mowa w skardze, nie możnaby mówić o przeniesieniu praw do eksploatacji, lecz raczej o umowie przedsięwzięcia robót, locatio — conductio operis czy operarum....

2720.

OPŁATY STEMPLOWE.

Znaczenie wyjaśnień udzielonych przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty stemplowej — ustalenie wartości.

Władza skarbowa nie może ustalić wartości rzeczy w kwocie podanej przez jednego z kontrahentów w zeznaniu protokolarnym, jeśli ta kwota jest niższa od podanej w piśmie stwierdzającym umowę.

Wyrok NTA z 10 marca 1939 l. rej. 378/37 w sprawie Waltera, Karola i Emmy Bielke przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym wymierzono skarżącym opłatę stemplową przy zastosowaniu w szczególności art. 1, 6, 7, 52, 58 i 15 oraz art. 66 u. o. s.; od podstawy wymiaru 12.180 zł obliczono opłatę stosując stawkę 4%, zaś od podstawy wymiaru 120 zł stosując stawkę 1%. Jako przedmiot opłaty podano akt z 19 grudnia 1933, którym małż. Karol i Emmy Bielke „przekazują nieruchomość Jabłonna 5/8 synowi, Walterowi Bielkemu, w zamian za wymiar dla zbywców (lat 50 wzgl. 49) w wysokości 800 zł rocznie, spłatę dla brata 3.000 zł, przejęcie długów 3.850 zł i przejęcie ciężarów. Wartość nieruchomości podano na 15.000 zł, zaś wartość inwentarza i umeblowania na 4.000 zł. Na nieruchomości znajduje się warsztat rzeźnicki". W nakazie przyjęto wartość nieruchomości w kwocie 15.000 zł, ruchomości według protokołu — w kwocie 120 zł i obliczono, że łączna wartość świadczeń nabywcy przewyższa wartość nieruchomości.

Na odwołanie, wniesione od nakazu płatniczego, zaskarżonym orzeczeniem dokonano sprostowania wymiaru (potrącając kwotę 5,50 zł, pobraną przez notariusza), poza tym zaś odwołania nie uwzględniono, ponieważ łączna wartość świadczeń nabywcy przewyższa podaną wartość nieruchomości, wobec czego akt podlega opłacie stemplowej na zasadzie przepisów prawnych, powołanych w nakazie płatniczym. W orzeczeniu zaznaczono, że Izba Skarbowa uznała protokół z 17 marca 1936 spisany z Walterem Bielke za zobowiązujący, gdyż w odwołaniu nie przedłożono żadnego dowodu na jego obalenie.

NTA rozważył:

Nie ma sporu między władzą a skarżącym, że przewyżka świadczeń wzajemnych nad wartością obiektu darowanego dyskwalifikuje umowę jako umowę darowizny, a czyni z niej umowę odpłatną. Natomiast spór istnieje co do ustalenia wartości darowanych ruchomości. Mianowicie skarga zarzuca odnośnie do przyjętej do wymiaru wartości ruchomości,

że władza nie mogła zmienić jednostronnie podanej w akcie darowizny wartości. Otóż... skoro strony oświadczyły, że zawierają umowę darowizny, to istnieje domniemanie, że strony zawarły taką umowę, dopóki — z uwagi na określoną wyżej zgodność stron procesowych, że nie zachodzi darowizna, jeżeli wartość świadczeń wzajemnych przewyższa wartość przedmiotu darowanego — nie zostanie obiektywnie stwierdzona wysokość owych wartości. Ponieważ zaś dopóki umowa nie zostanie zdyskwalifikowana jako darowizna, mają zastosowanie przepisy ustawy o podatku spadkowym, przeto owo stwierdzenie wartości musi się odbyć na podstawie tej ustawy. Ponieważ dalej w myśl tej ustawy — inaczej niż według u. o. s. — przedmiotem opodatkowania nie jest pismo, przeto wartość podana przez strony w piśmie nie wiąże w zasadzie władzy, która wartość ową może ustalić niezależnie od woli płatników. Jednakowoż z uwagi na konstrukcję podatku od darowizn obniżka wartości przedmiotu darowanego ze strony władz działających w interesie Skarbu Państwa, o ile nie zachodzi oczywisty błąd, z reguły nie da się pomyśleć, bo to prowadzić może do uniemożliwienia, a w każdym razie do obniżenia wymiaru podatku od darowizn. Tym niewątpliwie się tłumaczy, że obowiązujące ustawy ogólnopolskie, w szczególności art. 6 ustawy z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust., przewidują możność podwyższenia szacunku podanego przez płatników, ale nie przewidują obniżki tego szacunku. W konsekwencji Trybunał dochodzi do wniosku, że protokół z 17 marca 1936, spisany ze skarżącym, w którym to protokole skarżący obniżył podaną w akcie wartość ruchomości, nie może służyć jako podstawa do oceny charakteru spornej umowy, jako stanowiący w istocie rzeczy jej niedopuszczalną jednostronną zmianę. Skoro zaś tak jest, to brak faktycznej podstawy dla wniosku władzy, a mianowicie wniosku, że umowa z 19 grudnia 1933 ma charakter umowy odpłatnej.

Gdy więc władza, wychodząc z odmiennych przesłanek prawnych ograniczyła się do przesłuchania tylko jednego z kontrahentów i na tej podstawie ustaliła wartość przedmiotu darowizny, należało uchylić orzeczenie jako wadliwe na podstawie art. 84 p. 3 prawa o NTA....

Z powyższej motywacji zdaje się wynikać, że NTA nie dopatrzyłby się wadliwości, gdyby władza skarbowa przesłuchała o b u kontrahentów i tą drogą uzyskała zgodne oświadczenia, ustalające wartość w kwocie niższej od podanej w piśmie quaestionis. Otóż teza, odmawiająca skuteczności takiemu oświadczeniu j e d n e g o t y l k o kontrahenta, nie tylko jest sprzeczna z tezą 1 z wyroku OPA 2719/39, lecz nadto opiera się na przesłance, która nie jest trafna, mianowicie na zapatrywaniu, że oświadczenie jednego tylko kontrahenta „stanowi w istocie rzeczy niedopuszczalną jednostronną zmianę" umowy. Zawarte bowiem w piśmie quaestionis oznaczenie wartości rzeczy, będących przedmiotem umowy, nie jest częścią składową umowy, gdyż ze stanowiska prywatnoprawnego jest z b y t e c z n e. Umowa doszłaby do skutku, choćby pismo quaestionis nie zawierało oznaczenia wartości. Oznaczenie wartości,

nie powodujące żadnych skutków przewidzianych w prawie prywatnym, było potrzebne tylko ze stanowiska prawa publicznego: celem opodatkowania umowy quaestionis drogą opłaty stemplowej, bądź podatku od darowizn, lub celem ustalenia, że nie należy się ani opłata stemplowa ani podatek od darowizn. Z tego punktu widzenia jest obojętne, czy wartość jest podana w piśmie quaestionis czy też pismo stwierdzające umowę nie ujawnia wartości i wartość podaje strona dopiero na wezwanie władzy skarbowej.

Również nie wydaje mi się trafne zapatrywanie, że władza skarbowa — ponieważ powinna dbać o interes Skarbu Państwa — nie może sugerować stronie obniżenia wartości podanej przez stronę, gdyż „to prowadzić może do uniemożliwienia, a w każdym razie do obniżenia wymiaru podatku od darowizn“. W przypadku konkretnym może być sytuacja taka, że podana przez stronę wartość rzeczy, będącej przedmiotem zbycia, przewyższa podaną przez stronę wartość świadczeń wzajemnych, a różnica nie przewyższa minimum, które w myśl przepisów o opodatkowaniu darowizn jest wolne od podatku. Jeśli w takim razie władza skarbowa doszła do wniosku, że podana przez stronę wartość świadczeń wzajemnych jest zgodna z wartością rzeczywistą tych świadczeń i że przewyższa wartość sprzedażną rzeczy zbytej, że zatem podana przez stronę wartość rzeczy zbytej przewyższa wartość sprzedażną tej rzeczy, to tą sytuacja już sama przez się, a nie dopiero owa sugestia skierowana przez władzę do strony, uniemożliwia wymiar podatku spadkowego. Owa sugestia, zmierzając do wymierzenia opłaty stemplowej, jest w zgodzie z obowiązkiem dbałości o interes Skarbu Państwa.

Powołany przez NTA art. 6 ustawy z 31 marca 1922 poz. 263 Dz. Ust. zajmuje się podwyższeniem szacunku, podanego przez podatnika, w zdaniu drugim i następnych. Zdanie pierwsze postanawia ogólnikowo, że „szacunek majątku, od którego należy się... podatek od darowizn, ma być podany w sumie, wyrażającej wartość sprzedażną“. To ogólnikowe ujęcie nie wyłącza podania przez podatnika (w zeznaniu protokolarnym) wartości sprzedażnej w kwocie niższej od ujawnionej w piśmie stwierdzającym umowę oraz oparcia decyzji władzy skarbowej na tej kwocie niższej. Jest wyłączone jedynie ustalenie owej kwoty niższej drogą oszacowania przez znawców, gdyż ta procedura może mieć na celu w myśl powołanego art. 6 jedynie podwyższenie kwoty podanej przez podatnika.

Achilles Rosenkranz

2721.

OPŁATY STEMPLOWE.

Znaczenie wyjaśnień udzielonych przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty stemplowej — ustalenie cech umowy o dział majątku wspólnego[1].

Jeśli pismo stwierdzające umowę o dział majątku wspólnego nie zawiera danych, na podstawie których możnaby ocenić, czy ta umowa o dział

[1] Por. glosy OPA 2711/39, 2723/39.

jest umową wzajemną czy darowizną, to władza skarbowa może ustalić te dane na podstawie wyjaśnień udzielonych przez kontrahentów.

Wyrok NTA z 26 marca 1936 l. rej. 3884/33 w sprawie Natalii i Jakuba Rudowskich przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Przedmiotem sporu jest wymiar opłaty stemplowej od przedstawionego przez skarżących Sądowi Grodzkiemu w Grudziądzu wniosku z 17 października 1931 o odpisanie z karty 782 parceli 186/61, utworzenie dla niej nowego wykazu hipotecznego i przeniesienie prawa własności tej parceli na rzecz Natalii Rudowskiej oraz o wpisanie w wykazie Grudziądz 782 Jakuba Rudowskiego jako jedynego właściciela objętej tym wykazem nieruchomości. Władza wymiarowa przyjąwszy, że powyższe pismo stwierdza dział majątku wspólnego i że wartość przypadającej jednemu z małżonków (Natalii Rudowskiej) części fizycznej jest o 10.000 zł wyższa od idealnej części, należącej do niego przed działem, wymierzyła opłatę według 4% stawki na zasadzie art. 132 u. o. s. od kwoty 10.000 zł jako podstawy wymiaru.

W odwołaniu od wymiaru skarżący zaznaczyli, że wpis prawa własności nabytej przez nich wspólnie nieruchomości w Grudziądzu karta 782 na ich rzecz nastąpił bez zaznaczenia równych części i praw, albowiem uiściwszy przy nabyciu tej nieruchomości tylko część ceny kupna, nie wiedzieli, w jakim stosunku przyczyni się każdy z nich do spłaty reszty ceny kupna. Przy podziale nieruchomości otrzymał każdy z małżonków część, odpowiadającą wartości wpłaconej przez niego gotówkowej kwoty na kupno tej nieruchomości, tak, że nie było nadwyżki ponad należną każdemu idealną część, toteż w umowie nie ma żadnej wzmianki o spłacie gotówkowej. Jeśli nawet przy podziale nieruchomości powstała dla jednego z małżonków nadwyżka, to przypadła ona temuż małżonkowi pod tytułem darmym[1]. Opierając się na powyższym, skarżący zarzuca, iż nie było podstawy do zastosowania w danym wypadku przepisu art. 131 u. o. s....

NTA rozważył co następuje:

Pozwana władza wyszła w zaskarżonej decyzji z założenia, że nadwyżka, która powstała przy podziale nieruchomości, przypadła Natalii Rudowskiej pod tytułem odpłatnym, że odpłatę stanowiła wierzytelność, jaka przysługiwała Rudowskiej wobec jej męża. W tym względzie pozwana władza oparła się na twierdzeniu samych skarżących, zawartym w odwołaniu de praes. 26 kwietnia 1932 od pierwszego wymiaru, dokonanego nakazem płatniczym z 5 kwietnia 1932....

W odwołaniu od sprostowanego wymiaru, dokonanego nakazem płat-

---

[1] Por. glosę OPA 1776/37.

niczym z 12 września 1932, skarżący zaznaczyli wprawdzie, że nadwyżka, która przypadła przy podziale nieruchomości Natalii Rudowskiej, przedstawiająca wartość 10.000 zł, stanowi darowiznę na jej rzecz ze strony męża, jednak władza słusznie zarzut ten pominęła, skoro pozostawał on w oczywistej sprzeczności z twierdzeniami skarżących, zawartymi w poprzednim odwołaniu, skoro zatem jedna ewentualność wykluczała drugą, a skarżący zmiany swego stanowiska niczym nie wyjaśnili.

Zarzut obrazy przepisów § 742 niem. kod. cyw. oraz art. 131 i art. 132 u. o. s. NTA uznał za nietrafny. Wbrew twierdzeniu skargi władza miała podstawę w przepisie § 742 niem. kod. cyw. do przyjęcia, że udziały skarżących w idealnej współwłasności nieruchomości są równe, skoro zostali oni wpisani za właścicieli bez oznaczenia przypadającego na każdego z nich udziału, a tym samym zaistniał stan faktyczny, przewidziany w powołanym przepisie. O obrazie zatem tegoż przepisu nie może być w danym wypadku mowy[1].

Obrazy art. 131 i 132 u. o. s. skarga dopatruje się w tym, że sporny dokument nie wspomina nigdzie o spłacie gotówkowej w zamian za otrzymaną nadwyżkę części fizycznej w stosunku do części idealnej, która stanowi wymóg zastosowania powołanych przepisów. I ten zarzut nie jest trafny. Jeśli bowiem okoliczności, których znajomość była niezbędna do wymierzenia opłaty, nie wynikały z treści samego dokumentu, to władza miała prawo wezwać strony na zasadzie art. 38 ust. ost. u. o. s. do udzielenia potrzebnych wyjaśnień. Gdy atoli w konkretnym wypadku strony same w odwołaniu wyjaśniły stan faktyczny sprawy, to władza miała oczywiście prawo uwzględnić te wyjaśnienia przy wymiarze opłaty.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

2722.

OPŁATY STEMPLOWE.

Znaczenie wyjaśnień udzielonych przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty stemplowej. Przeniesienie własności nieruchomości męża na żonę tytułem zwrotu posagu.

1. Władza skarbowa, kwalifikując umowę celem wymiaru opłaty

---

[1] Powołany § 742 głosi: „W razie wątpliwości należy przyjąć, że uczestnikom przysługują równe udziały“. Przepis ten, jak wynika z § 741, dotyczy „wspólności według części ułamkowych“, która istnieje wówczas, gdy „pewne prawo przysługuje wspólnie kilku osobom“.

stemplowej, nie jest związana określeniem charakteru prawnego umowy, użytym przez strony[1].

2. Władza skarbowa — celem kwalifikacji umowy — ma prawo korzystać z oświadczeń strony, nie zawartych w piśmie stwierdzającym umowę[2].

3. Pismo stwierdzające umowę o przeniesienie własności nieruchomości męża na żonę tytułem zwrotu posagu podlega opłacie stemplowej w myśl art. 52 i 58 u. o. s.

Wyrok NTA z 9 marca 1938 l. rej. 523/36 w sprawie Zofii Mikstackiej przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Aktem not. z 29 grudnia 1934 Józef i Zofia małż. Mikstaccy zawarli umowę „darowizny". Według aktu Józef Mikstacki darowuje żonie swoje nieruchomości względnie prawa do nieruchomości w akcie wymienione, a żona darowiznę przyjmuje. Wartość darowanych nieruchomości podano w akcie na 6.000 zł.

W dalszym biegu sprawy zażądano od Mikstackiej przedłożenia zeznania majątku, darowanego jej wspomnianym aktem. Mikstacka oświadczyła, że majątek mocno podupadł przez zadłużenie, nieurodzaje i lichą gospodarkę męża, wobec czego była zmuszona odebrać go mężowi za swój majątek, który jako posag wniosła. Pismem zaś z 10 marca 1935 Mikstacka oznajmiła władzy, że związek małżeński zawarła w 1920 r., że z mężem nie żyła we wspólności majątkowej oraz że „wchodząc w gospodarstwo" wniosła „tytułem posagu kwotę 10.000 zł".

Nakazem płatniczym wymierzono Zofii Mikstackiej od zdania, dokonanego aktem not., określonym powyżej, opłatę stemplową przy zastosowaniu art. 1, 6, 7, 15, 20, 52, 58 u. o. s. W odwołaniu zarzucono, że akt quaestionis stanowi darowiznę między małżonkami, przy czym zaznaczono, że Mikstacka w piśmie z 10 marca 1935 omyliła się o tyle, że zamiast podać, iż wniosła w gospodarstwo męża kwotę 10.000 mk, podała, że tytułem posagu wniosła kwotę 10.000 zł. Na odwołanie orzekła pozwana władza w zaskarżonym orzeczeniu, iż pismo z 29 grudnia 1934 przedstawia się według swej treści i oświadczenia rekurentki z 10 marca 1935 jako umowa o przeniesienie nieruchomości o podanej wartości 6.000 zł w zamian za wniesiony posag w przeliczonej wartości 6.000 zł. Ponieważ wartość tego świadczenia równa się podanej wartości nieruchomości, przeto akt podlega opłacie stemplowej na zasadzie przepisów, podanych w nakazie płatni-

---

[1] Por. OPA 644/34, 1994/37.

[2] Por. OPA 1022/35, 1994/37.

czym, a podstawę wymiaru stanowi w myśl art. 6 u. o. s. kwota 6.000 zł jako podana wartość nieruchomości....

Skarga uważa za miarodajną dla kwalifikacji prawnej umowy treść umowy. Atoli sama skarga nie przeczy prawu władzy do korzystania przy wspomnianej kwalifikacji także z oświadczeń strony, nie zawartych w akcie.... Wobec powołania się przez skargę na treść aktu jako miarodajną, bez żadnych bliższych wywodów, wysnuć należy wniosek, iż zdaniem strony skarżącej określenie przez strony czynności prawnej, zdziałanej aktem z 29 grudnia 1934, jako darowizny przesądza sprawę w tym kierunku, iż akt ten nie podlega opłacie stemplowej. To jednak zapatrywanie skarżącej jest bezzasadne. Według art. 108 k. z. w umowach należy raczej badać, jaki był wspólny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na dosłownym znaczeniu wyrazów. Z drugiej strony z zestawienia art. 52 ust. 1 u. o. s., w myśl którego opłacie stemplowej według rozdz. X tej ustawy podlegają pisma, stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości, z artykułem 54 p. 1 ustawy jest widoczne, iż władzy skarbowej przysługuje prawo badania, czy pismo wolne jest od opłaty stemplowej, jako stanowiące tytuł przejścia własności, które według przepisów o podatku od darowizn bądź podlega temu podatkowi, bądź jest od niego zwolnione, czy też, nie korzystając ze zwolnienia od opłaty, podlega opłacie. Jak zaś już wyżej wywiedziono, nie jest władza przy owym badaniu związana określeniem charakteru prawnego umowy, użytym przez strony (np. „darowizna"). Wskazać poza tym należy na art. 6 ust. 1 u. o. s....

2723.

OPŁATY STEMPLOWE.

Znaczenie wyjaśnień udzielonych przez osobę obowiązaną do uiszczenia opłaty stemplowej.

Władza przy ocenie treści pisma, stanowiącego przedmiot opłaty, ma prawo ustalić wątpliwy dla niej stan faktyczny przez zażądanie od stron wyjaśnień.

Wyrok NTA z 17 lutego 1937 l. rej. 5138/34 w sprawie Emilii Horn przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy w Łucku wymierzył skarżącej nakazem płatniczym z 20 stycznia 1934 od umowy nabycia na własność 8 dziesięcin 155 sążni

kwadratowych ziemi za kwotę 9.000 zł z daty 6 marca 1928 opłatę stemplową według 4% stawki na zasadzie art. 6, 12, 52 i 58 u. o. s. W akcie wymiarowym znajduje się protokół przesłuchania Teofila Horna, męża skarżącej, z daty 19 stycznia 1934, który wyjaśnił, że akt z 6 marca 1928 ujęto w formę umowy dzierżawy na lat 36 z powodu braku dowodów prawa własności u sprzedawcy, że jednak w rzeczywistości nieruchomość została nabyta na własność za kwotę 9.000 zł, która, jako rzeczywista cena kupna, służyć winna za podstawę wymiaru opłaty stemplowej.

W odwołaniu od wymiaru skarżąca podniosła zarzut, że umowa z 6 marca 1928 jest zwyczajną umową dzierżawną, nie stwarzającą wieczystego prawa do ziemi, i że z tej umowy wynika obowiązek usunięcia po upływie terminu dzierżawy wniesionych zabudowań bez żadnego odszkodowania, że więc wobec tego zastosowanie 4% stawki nie ma w żadnym wypadku uzasadnienia.

Izba Skarbowa w Łucku orzeczeniem z 9 kwietnia 1934 odwołania nie uwzględniła. W skardze na to orzeczenie, wniesionej do NTA, skarżąca zarzuca obrazę art. 12 i 52 u. o. s.

NTA rozważył co następuje:

Z uzasadnienia zaskarżonej decyzji wynika, że władza oparła się przy jej wydaniu nie tylko na treści umowy z 6 marca 1928, lecz również uwzględniła wyjaśnienia przedstawiciela płatniczki, złożone do protokołu z 19 stycznia 1934, czemu dała wyraz w zaskarżonej decyzji, zaznaczając w niej, że „za podstawę wymiaru przyjęto wartość, podaną dobrowolnie przez rekurenta w protokole z 19 stycznia 1934, w którym rekurent zarazem oświadczył, że wymienioną nieruchomość nabył faktycznie na własność, z czego wynika, że istotną treścią umowy jest przewłaszczenie nieruchomości“. Otóż zgodnie ze stałą judykaturą NTA władza przy ocenie treści pisma, stanowiącego przedmiot opłaty, ma prawo ustalić wątpliwy dla niej stan faktyczny przez zażądanie od stron wyjaśnień. Takie wyjaśnienia zostały złożone w niniejszym wypadku na żądanie władzy do powołanego wyżej protokołu z 19 stycznia 1934 w kwestii, jaki był rzeczywisty zamiar stron oraz cel transakcji. Skoro tedy pozwana władza, opierając się na treści umowy, której istotne dla sprawy postanowienia przytoczyła w zaskarżonym orzeczeniu, a ponadto uwzględniając treść wyjaśnień, zawartych w protokole z 19stycznia 1934, nie kwestionowanym wcale ani w odwołaniu, ani też w skardze kasacyjnej, skwalifikowała czynność prawną, stwierdzoną spornym pismem, jako przeniesienie własności nieruchomości, to NTA nie mógł się dopatrzyć w tej ocenie zarzuconej w skardze obrazy art. 12 i 52 u. o. s.

Skarga kwestionuje wprawdzie zawarte w zaskarżonej decyzji ustalenie, iż rzekomy dzierżawca ma prawo prolongaty po ekspiracji terminu umowy, twierdząc, że wzmianki o prolongacie umowa nie zawiera, skoro

jednak władza, wydając decyzję, opierać się musiała na treści umowy z 6 marca 1928, która została władzy przedłożona, i którą następnie stronie zwrócono, to w tym stanie rzeczy gołosłowne zaprzeczenie w skardze powyższej okoliczności, bez załączenia do skargi zwróconej stronie umowy, nie może w niczym podważyć ustalenia władzy....

Z powyższych powodów NTA orzekł oddalenie skargi, jako nieuzasadnionej.

NTA stwierdza i aprobuje, że „władza oparła się nie tylko na treści umowy, lecz również uwzględniła wyjaśnienia złożone do protokołu". Nasuwa się więc pytanie, czy jest sprzeczność między stanowiskiem powyższym a tezą wynikającą z wyroków OPA 1444/36 i 2037/37, według której kryteria rozstrzygające o należności i wysokości opłaty stemplowej należy wysnuć z treści pisma quaestionis. Sądzę, że uzgodnimy, jeśli odróżnimy treść pisma od jego brzmienia (czyli tekstu). Że tekst nie jest jedynym punktem oparcia, wynika z art. 38 ust. ost. u. o. s., w myśl którego „osoby, obowiązane do uiszczenia opłaty, są na żądanie władzy skarbowej obowiązane wyjaśnić okoliczności, których znajomość jest niezbędna do wymierzenia opłaty". Gdy jednak z drugiej strony w myśl art. 6 „opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo", a „nazwa niezgodna z treścią nie ma znaczenia", więc należy ustalić, w jakiej mierze władza wymiarowa, dążąc do wykrycia stanu faktycznego, może wyjść poza ramy tekstu i oprzeć się na materiałach zewnętrznych, w szczególności na wyjaśnieniach udzielonych przez podatnika.

Sytuacją, uprawniającą do zużytkowania materiałów zewnętrznych, jest niejasność tekstu, zmuszająca do interpretacji (art. 107 i 108 k. z.; por. glosę OPA 2607/39): dopiero wynik interpretacji ustala treść. Tak właśnie było w przypadku niniejszym (w motywacji wyroku powiedziano, że „władza przy ocenie treści pisma, stanowiącego przedmiot opłaty, ma prawo ustalić wątpliwy dla niej stan faktyczny przez zażądanie od stron wyjaśnień"). Podobnie było w sytuacji, z którą wiąże się teza 4 z wyroku OPA 1994/37 („władzy przysługuje prawo do korzystania dla ustalenia rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo, także z danych, leżących poza treścią konkretnego pisma"): pismo quaestionis stwierdzało przelew, a władza skarbowa celem ustalenia istoty tego przelewu zużytkowała treść dokumentu, na mocy którego cedent nabył prawo cedowane. Podobnie w przypadku OPA 2722/39).

W przypadkach OPA 1444/36 i 2037/37, powołanych w zdaniu pierwszym glosy niniejszej, tekst pisma quaestionis był wystarczająco jasny i nie wymagał interpretacji (nie jest więc trafny zarzut sprzeczności między tezą 4 z wyroku OPA 1994/37 a wyrokiem OPA 2037/37, uczyniony przez p. Mariana Kurmana w glosie OPA 2037/37); tak samo ma się rzecz w przypadku OPA 2716/39; wobec tego wniosek, aby zostały zużytkowane materiały zewnętrzne, mógł opierać się tylko na twierdzeniu, że treść pisma nie jest zgodna ze stanem rzeczywistym, oraz na zapatrywaniu, że decyzję o należności bądź wysokości opłaty stemplowej należy oprzeć na stanie rzeczywistym wynikającym z materiałów zewnętrznych. Z trzech wyroków powołanych w zdaniu poprzedzającym oraz z tezy 3 z wyroku OPA 1994/37 wynika, że oparcie decyzji na materiale zewnętrznym wbrew odmiennej treści pisma quaestionis jest w zasadzie niedopuszczalne. W glosie OPA 1444/36 wywiodłem, że wyjątek od zasady powyższej przewiduje art. 41 u. o. s., na mocy którego o należności

i wysokości opłaty stemplowej rozstrzyga nie treść pisma, ale stan faktyczny rzeczywisty, jeśli Skarb Państwa na skutek oparcia wymiaru na treści pisma poniósł lub poniósłby szkodę (por. tezę 1 z wyroku OPA 2604/39). Dalszy wyjątek wynika z art. 6 u. o. s., w myśl którego wartość rzeczy (jeśli tę wartość należy w myśl ustawy wziąć za podstawę wymiaru) ma podać podatnik. Z OPA 2718/39 wynika, że władza skarbowa może wezwać podatnika do podania wartości, mimo że jest już podana w piśmie, będącym przedmiotem opłaty stemplowej.

Przy tej sposobności zauważam — w związku z OPA 2603/39 — co następuje: Wzięcie za podstawę wymiaru ceny najwyższej zaofiarowanej na licytacji opiera się na art. 7 u. o. s., który głosi: „Jeżeli strona, otrzymująca rzecz, obowiązana jest do świadczeń wzajemnych, to wartości rzeczy (art. 6) nie można przyjąć w sumie niższej, niż łączna wartość wszystkich świadczeń wzajemnych". Powołany przepis nie wyłącza zatem w zasadzie wzięcia za podstawę wymiaru — na mocy art. 6 u. o. s. — kwoty przewyższającej cenę licytacyjną, jeśli tę kwotę podał podatnik (por. OPA 2509/39). Co do opłaty stemplowej od pisma, stwierdzającego sprzedaż nieruchomości drogą licytacji, podatnikiem jest wyłącznie nabywca (art. 15 p. 2 u. o. s.); ujęcie zatem zawarte w zaskarżonym orzeczeniu, którego dotyczy wyrok OPA 2603/39, a według którego „wartość ... podała w myśl art. 6 u. o. s. dłużniczka", jest błędne. Art. 6 u. o. s. ma na myśli wartość z czasu sporządzenia pisma podlegającego opłacie stemplowej (OPA 1392/36 oraz glosa OPA 1393/36): jakkolwiek więc w przypadku OPA 2603/39 ta sama osoba była wierzycielem i nabywcą i ta właśnie osoba podała wartość, to jednak ze względu na długość czasu, który upłynął od podania wartości do sporządzenia pisma podlegającego opłacie stemplowej, wzięcie tej wartości za podstawę wymiaru jest niedopuszczalne.

Należy sięgnąć do materiałów zewnętrznych, gdy wprawdzie tekst jest jasny i przy tym pokrywa się całkowicie z ustawową definicją przedmiotu opłaty stemplowej, lecz mimo to nie zawiera wszystkich danych, niezbędnych do powzięcia decyzji o należności i wysokości opłaty. W kwestii: kiedy tekst należy uważać za pokrywający się całkowicie z definicją ustawową, powołuję się na glosę OPA 2711/39.

Jeśli natomiast tekst tylko częściowo pokrywa się z definicją ustawową i wobec tego — z przyczyn podanych w powołanej glosie OPA 2711/39 — nie jest przedmiotem opłaty stemplowej, to sięganie do materiałów zewnętrznych byłoby bezcelowe: wtedy braki tekstu nie mogą być uzupełnione danymi, ustalonymi choćby niewątpliwie na podstawie materiałów zewnętrznych. Jeśli np. w piśmie dotyczącym najmu lokalu, nie podlegającego ochronie lokatorów, nie wymieniono kwoty czynszu, to wymiar opłaty stemplowej jest niedopuszczalny, mimo że strony zapytane przez władzę skarbową podały kwotę czynszu. Z tego powodu wyrok OPA 2713/39 uznał wymiar opłaty stemplowej za niedopuszczalny, mimo że materiał zewnętrzny w postaci pisma z 25 listopada 1931 dostatecznie wyjaśnia istotę stosunku między stronami.

Jeśli pismo tylko częściowo pokrywa się z definicją ustawową i wobec tego samo przez się nie jest przedmiotem opłaty stemplowej, ale powołuje się na pismo drugie, zawierające to, czego pierwszemu brakuje, to pismo drugie nie jest materiałem zewnętrznym lecz tworzy z pierwszym jedną całość; tekst pisma drugiego ma być tak traktowany, jak gdyby znajdował się w tekście pisma pierwszego.

Achilles Rosenkranz

2724.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa o przeniesienie własności nieruchomości ziemskiej, zawarta bez zezwolenia władzy ziemskiej[1]. — Odgraniczenie umowy o nabycie nieruchomości od umowy przedwstępnej[2].

1. Pismo stwierdzające umowę sprzedaży nieruchomości ziemskiej zawartą bez zezwolenia władzy ziemskiej podlega opłacie stemplowej w myśl art. 52 ust. 1 p. 1 u. o. s.

2. Pismo skonstruowane jako umowa przedwstępna podlega opłacie stemplowej w myśl art. 52 ust. 1 p. 1 u. o. s., jeżeli z treści pisma wynika, że uzgodniona wola stron była skierowana na przeniesienie własności nieruchomości.

Wyrok NTA z 17 grudnia 1937 l. rej. 6938/35 w sprawie Leona i Icka Bądźzdrowów przeciw Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Urząd Skarbowy we Włocławku wymierzył skarżącym nakazem płatniczym z 27 maja 1935 od aktu not. z 12 listopada 1931, mocą którego Leon Bądźzdrów przyrzekł sprzedać Ickowi Bądźzdrowowi dobra ziemskie Pilichowo za cenę 107.000 zł, opłatę stemplową według 4% stawki na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. W odwołaniu od nakazu płatniczego skarżący podnieśli zarzut, że umowa przyrzeczenia sprzedaży została zawarta pod warunkiem, że nabywca uzyska wymagane zezwolenie Urzędu Ziemskiego, którego atoli nie otrzymał, wobec tego dotychczasowy właściciel Leon Bądźzdrów sprzedał wymienione dobra aktem not. z 2 sierpnia 1934 Antoniemu Radziszewskiemu, a ponadto powołali się na rozp. Rady Min. z 1 września 1919 poz. 428 Dz. Ust., w myśl którego do ważności umów kupna-sprzedaży nieruchomości ziemskich wymagane jest uprzednio zezwolenie władzy państwowej z wyjątkiem wypadków, wymienionych w art. 2 tego rozp., a zmiana tytułu własności, dokonana z pominięciem lub niezgodnie z decyzją właściwej władzy, jest nieważna....

NTA rozważył co następuje:

Skarżący podnoszą przede wszystkim zarzut, że sporny akt, jako umowa przenosząca tytuł własności nieruchomości, nie mógł w ogóle ważnie zaistnieć, ponieważ nie uzyskano uprzednio zgody Urzędu Ziemskiego tak, jak tego wymagają przepisy rozp. Rady Min. z 1 września 1919 poz. 428

[1] Por. OPA 2725/39.
[2] Por. OPA 644/34, 1331/36.

Dz. Ust., która w art. 8 głosi, że zmiany tytułu własności, dokonane z pominięciem lub niezgodnie z decyzją właściwej władzy, są nieważne. Już jednak w wyroku z 4 stycznia 1926 l. rej. 1182/24 (Zb. wyr. nr 848) NTA wypowiedział pogląd, że ani z przepisów art. 1 cyt. rozp., głoszącego, że umowy o przeniesienie prawa własności nieruchomości ziemskich wymagają dla swej ważności poprzedniego zezwolenia władz ziemskich, ani wreszcie z art. 2 rozp., wyliczającego wypadki, w których nie potrzeba takiego zezwolenia, nie wynika wcale, aby nie było możliwe i dopuszczalne sporządzić umowę o przeniesienie prawa własności nieruchomości ziemskiej, zupełnie formalną, jeszcze przed uzyskaniem zezwolenia, zwłaszcza jeżeli ważność wzgl. skuteczność jej uczyniono zależną od uzyskania zezwolenia władz ziemskich. Skoro więc jest dopuszczalne sporządzenie zupełnie formalnej umowy o przeniesienie własności nieruchomości bez uprzedniego zezwolenia właściwej władzy ziemskiej i skoro obowiązek uiszczenia opłaty uzasadnia już sam fakt sporządzenia pisma, to wymiar opłaty stemplowej od spornego pisma na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. należało uznać za uzasadniony.

Skarga, powołując się na art. 1156 K. C. Nap., twierdzi, że należało w danym wypadku zbadać zamiar stron, a nie trzymać się dosłownego znaczenia wyrazów, a zamiarem stron było zawarcie umowy przyrzeczenia sprzedaży. Otóż treść aktu wskazuje na to, że rzeczywisty zamiar stron był skierowany na przeniesienie własności nieruchomości. W szczególności na taki zamiar wskazuje fakt uiszczenia części ceny kupna (10.000 zł) jeszcze przed sporządzeniem aktu oraz przejęcie na mocy tegoż aktu przez nabywcę na poczet reszty ceny kupna nieruchomości nieumorzonej części pożyczki Towarzystwa Kredytowego Ziemskiego wraz z zaległymi ratami, a następnie objęcie nieruchomości z chwilą sporządzenia aktu w faktyczne posiadanie z obowiązkiem opłacania wszelkich podatków jak również uiszczania od 1 listopada 1931 służbie dworskiej wszelkich należności w gotówce lub w naturze. Postanowienia powyższe umowy wskazują na to, że rzeczywista wola stron skierowana była na przeniesienie własności nieruchomości. Bez znaczenia jest wreszcie dla wymiaru opłaty okoliczność, że strony uiszczoną w gotówce część ceny kupna poddały przepisom art. 1590 K. C. Nap., na wypadek bowiem odstąpienia od umowy za utratą zadatku lub za zwrotem podwójnego zadatku, miałyby zastosowanie przepisy art. 49 u. o. s., tzn. strony mogłyby wystąpić z wnioskiem o zwrot uiszczonej opłaty stemplowej.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

2725.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa sprzedaży osady rentowej, zawarta bez zezwolenia władzy ziemskiej[1].

Odmowa zezwolenia urzędu ziemskiego na przeniesienie własności osady rentowej nie uzasadnia prawa żądania zwrotu opłaty stemplowej wymierzonej od pisma, stwierdzającego przeniesienie własności osady.

Wyrok NTA z 18 listopada 1937 l. rej. 6710/35 w sprawie Pawła Maka przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od aktu not. z daty Krotoszyn 5 lutego 1931, w którym Jan i Katarzyna małż. Kurzawowie zaproponowali skarżącemu oraz jego żonie Zofii sprzedaż nieruchomości Krotoszyn karta 1842, pobrał notariusz opłatę stemplową od kwoty 21.600 zł według 4% stawki i od kwoty 2.400 zł według 1% stawki wraz z 10% dodatkiem. W podaniu de praes. 13 kwietnia 1935, wniesionym do Urzędu Skarbowego w Krotoszynie, skarżący prosił o zwrot pobranej przez notariusza opłaty, uzasadniając prośbę tym, że czynność prawna, stwierdzona powyższym aktem, była od samego początku nieważna, ponieważ przedmiot aktu stanowiła osada rentowa, co do której żadnych transakcji zawierać nie można bez uprzedniego zezwolenia Okręgowego Urzędu Ziemskiego, który takiego zezwolenia nie udzielił i że umowa nie została wykonana, ponieważ skarżący nie wszedł w ogóle w posiadanie nieruchomości.

Izba Skarbowa w Poznaniu po stwierdzeniu, że nieruchomość quaestionis znajdowała się w posiadaniu skarżącego od 5 lutego 1931 do 18 maja 1933, decyzją z 28 czerwca 1935 odmówiła jego prośbie o zwrot opłaty na zasadzie art. 49 ust. 2 u. o. s. W odwołaniu od tej decyzji skarżący podniósł, że czynność prawna, o którą chodzi, była od samego początku nieważna i nie wywołała żadnych skutków prawnych, ponieważ Okręgowy Urząd Ziemski na zawarcie tej czynności nie udzielił zezwolenia, ani też później jej nie zatwierdził i ponieważ nie wszedł w posiadanie nieruchomości.

Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 24 września 1935 odwołania nie uwzględniło. Orzeczenie to zaskarżył płatnik do NTA.

...Skarga zwalcza... zaskarżone orzeczenie pod kątem widzenia

---

[1] Por. OPA 2724/39.

przepisu art. 49 ust. 1 u. o. s., twierdząc, że skoro w konkretnym wypadku transakcja dotyczyła osady rentowej, to w braku zgody Okręgowego Urzędu Ziemskiego czynność prawna była od samego początku nieważna, że wobec tego zachodzą warunki zastosowania powołanego przepisu u. o. s. Jednakże pozwana władza w odpowiedzi na skargę słusznie zaznacza, powołując się na judykaturę SN (wyrok z 4 grudnia 1931 III 2 C 256/31), że odmowa Okręgowego Urzędu Ziemskiego udzielenia zezwolenia na przeniesienie własności osady ma ten skutek, że zawarta bez takiego zezwolenia umowa kupna-sprzedaży ulega rozwiązaniu. Skoro tedy taka odmowa zezwolenia nie powoduje bynajmniej nieważności aktu ex tunc, to przepis art. 49 ust. 1 u. o. s., na którym skarżący oparł swe żądanie zwrotu, nie ma zastosowania. Wobec tego należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Na mocy ustawy pruskiej z 8 czerwca 1896 (Zb. ust. pr. str. 124) osada rentowa staje się gospodarstwem niepodzielnym (Anerbengut) na skutek wpisu niepodzielności w księdze gruntowej. W myśl § 7 powołanej ustawy — do zbycia gospodarstwa niepodzielnego (jeżeli nabywcą nie jest żona zbywcy, bądź jego potomek, bądź osoba należąca do rodzeństwa zbywcy, bądź potomek takiej osoby) jest wymagane (ist erforderlich) zezwolenie właściwej władzy.

Powołane w motywacji wyroku orzeczenie SN z 4 grudnia 1931 III 2 C 256/31 zostało ogłoszone w OSP pod poz. 248 z 1932 r. Zawiera tezę następującą: „Umowa kupna-sprzedaży nieruchomości, w razie ostatecznej odmowy właściwej władzy administracyjnej zezwolenia na przewłaszczenie, ulega rozwiązaniu z wszystkimi wynikającymi z niej skutkami prawnymi".

Achilles Rosenkranz

2726.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa o zniesienie przedłużonej wspólności majątkowej małżeńskiej obejmującej włość niepodzielną.

Pismo, stwierdzające umowę o zniesienie przedłużonej wspólności majątkowej małżeńskiej, podlega opłacie stemplowej według zasad art. 131 i 132 u. o. s. także wówczas, gdy majątek wspólny obejmuje jedynie włość niepodzielną.

Wyrok NTA z 21 marca 1938 l. rej. 6743/35 w sprawie Karola Piaseckiego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Za właścicieli włości niepodzielnego dziedziczenia, podlegającej usta-

wie z 8 czerwca 1896 (Zb. ust. pr. str. 124) i zapisanej w księdze wieczystej Łubowo T. I. wykaz L. 7, byli zapisani Józef Piasecki i żyjąca z nim w ogólnej wspólności majątkowej żona Władysława. Z tego małżeństwa pochodziły dzieci Karol, Felicja, Aleksander, Marian i Kazimierz. Po śmierci Władysławy Piaseckiej jawił się dnia 12 marca 1935 mąż jej Józef wraz z dziećmi u notariusza Mielcarka w Gnieźnie, gdzie stawający zeznali umowę nr rep. 307, w której oświadczyli, że Józef Piasecki, pozostający nadal w ogólnej wspólności majątkowej z dziećmi, aktem zeznanym tegoż dnia w Sądzie Grodzkim zrzekł się prawa niepodzielnego dziedziczenia osady rentowej oraz że wskutek tego właścicielem osady stał się Karol Piasecki. Równocześnie stawający, podając wartość osady na 24.000 zł, a wartość obciążeń na 13.503,60 zł, czyli czystą wartość na 10.500 zł, oświadczyli, że ogólną wspólność majątkową rozwiązują oraz że z należącej do tej wspólności sumy 10.500 zł przypada na rzecz Józefa Piaseckiego połowa, tj. 5.250 zł, druga zaś połowa przypada na rzecz dzieci. Karol Piasecki zrzekł się prawa do wypłaty ⅓ części wartości, przypadającej mu w myśl § 18 ustawy z 8 czerwca 1896 (Zb. ust. pr. str. 124), jako też swego udziału w kwocie 5.250 zł. Od aktu tego pobrał notariusz opłatę z art. 139 u. o. s. w kwocie 10 zł wraz z 10% dodatkiem. Nakazem płatniczym z 2 maja 1935 wymierzył Urząd Skarbowy w Gnieźnie Karolowi Piaseckiemu dodatkową opłatę z art. 132 u. o. s. w ogólnej sumie 1.398,92 zł, biorąc za podstawę wymiaru sumę 22.029,41 zł i wyjaśniając, że udział Karola Piaseckiego w wartości osady (1/10 część) wynosi 2.400 zł, a nadwyżka 21.600 zł oraz że płatnik za tę nadwyżkę przejął długi w kwocie 12.154,04 zł, obowiązek spłat w kwocie 8.000 zł oraz wymiar dla ojca rocznej wartości 375 zł. Od wymiaru dodatkowego wniósł Karol Piasecki odwołanie, którego Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 8 października 1935 nie uwzględniła. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Władza pozwana, uzasadniając w zaskarżonym orzeczeniu zastosowanie do spornego pisma art. 131 u. o. s., wypowiedziała zdanie, iż okoliczność, że do majątku wspólnego należy włość niepodzielnego dziedziczenia, która z chwilą rozwiązania kontynuowanej wspólności majątkowej z mocy samego prawa przypada osobie określonej w § 30 ustawy z 8 czerwca 1896 (Zb. ust. pr. str. 124), nie zmienia charakteru samej umowy, której celem jest zniesienie wspólności i rozliczenie, gdyż włość niepodzielna stanowi zwykle tylko jedną z części majątkowych, które się składają na mienie wspólne, zatem niepodzielność włości nie sprzeciwia się uznaniu, że w danym razie chodzi o dział majątku. Skarga zaś zwalcza ten pogląd, przy czym powołuje się na treść spornego pisma, twierdząc, że według tego pisma przedmiotem podziału jest jedynie włość dziedziczna i że stan sprawy nie uzasadnia przyjęcia, jakoby do mienia wspólnego należał jeszcze

jakiś inny majątek. Twierdzenie skargi jest wprawdzie zupełnie zgodne ze stanem akt, ale też z przytoczonych motywów władzy trudno byłoby snuć wniosek, że jej zdaniem istniał in concreto jeszcze jakiś inny majątek należący do wspólności, poza włością niepodzielnego dziedziczenia. Z motywów władzy wynika, że jej zdaniem jest rzeczą obojętną dla zastosowania art. 131 ust. 1 u. o. s. okoliczność, iż przedmiotem działu jest in concreto wyłącznie włość dziedziczna. Pogląd ten jest o tyle trafny, że treść ustawy z 8 czerwca 1896 nie daje podstawy do czynienia różnicy ze względu na obowiązek opłaty stemplowej między przypadkiem, kiedy przedmiotem działu jest wspólność, do której należy tylko włość dziedziczna, a przypadkiem, kiedy przedmiotem działu jest wspólność, do której należy oprócz włości jeszcze inny majątek. Gdy zaś umowa o zniesienie ogólnej wspólności majątkowej małżeńskiej dotyczyć musi z istoty swej całej wspólności, przeto dla rozstrzygnięcia spornego zagadnienia obojętne jest, że umowa quaestionis miała za przedmiot zniesienie wspólności, obejmującej jedynie włość niepodzielnego dziedziczenia. Z umotywowania władzy wynika ponadto — i to jest istotne — że jej zdaniem w niniejszym przypadku chodzi o kontynuowaną wspólność majątkową, zaistniałą na zasadzie § 1483 kod. cyw. niem. Skarga zwalcza ten pogląd twierdzeniem, że wskutek śmierci Władysławy Piaseckiej wspólność majątkowa została rozwiązana na skutek przepisu § 30 ustawy z 8 czerwca 1896. Pogląd skargi atoli nie znajduje potwierdzenia w powołanym paragrafie, który w ust. 1 zdanie drugie mówi wyraźnie o przypadku, w którym włość niepodzielnego dziedziczenia należy do kontynuowanej wspólności majątkowej, z czego wynika, że ustawa ta bynajmniej nie zmieniła przepisów niem. kodeksu cywilnego w tym sensie, że w wypadku, kiedy do wspólności majątkowej małżeńskiej należy włość niepodzielnego dziedziczenia, wspólność się rozwiązuje wskutek śmierci jednego z małżonków. Trafnie więc władza przyjęła, że wspólność majątkowa była kontynuowana po śmierci Władysławy Piaseckiej oraz że umowa quaestionis ma właśnie za przedmiot rozwiązanie tej wspólności. Umowa tego rodzaju podlega opłacie z art. 131 u. o. s., a okoliczność, że do wspólności należy włość niepodzielnego dziedziczenia, nic w tym nie zmienia, ponieważ u. o. s. nie zawiera w tym względzie zwolnienia.

Z tych zasad należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Powyższy wyrok NTA nastręcza wątpliwości.

Zastosowanie art. 131, 132 u. o. s. i to przy obliczeniu stawki 4% od nadwyżki wartości rzeczy nieruchomych odnośnie do uczestnika działu, który otrzymuje cały majątek nieruchomy należący do wspólności, spłacając innych współwłaścicieli, byłoby wtenczas słuszne, gdyby uczestnik umowy działów wzgl. rozliczenia przejmujący włość niepodzielnego dziedziczenia stał się jej właścicielem na podstawie umowy o dział majątku wspólnego i na mocy niej

otrzymał cały majątek nieruchomy w naturze. W wypadku rozstrzygniętym przez NTA sytuacja się jednakże w ten sposób przedstawia, że odnośny uczestnik wspólności, któremu włość rentowa na własność przypadła, stał się jej właścicielem bynajmniej nie na podstawie umowy o dział, lecz w wyniku działania tzw. dziedziczenia niepodzielnego, a więc na mocy ustawy o niepodzielnym dziedziczeniu przy włościach rentowych i kolonizacyjnych z 8 czerwca 1896.

Jak z § 30 ust. 1 ustawy tej wynika, w razie gdy włość rentowa, podlegająca niepodzielnemu dziedziczeniu, należy do majątku wspólnego rozwiązanej kontynuowanej wspólności majątkowej, osoba, która według ogólnych przepisów uprawniona jest do przejęcia włości rentowej, wstępuje jako niepodzielny dziedzic tej włości, jeżeli jest uprawniona do przejęcia włości. W wypadku rozwiązania kontynuowanej wspólności majątkowej uprawnienie do przejęcia włości rentowej, należącej do wspólności, wynika z § 1502 niem. kod. cyw. Ponieważ jednakże w wypadku rozpatrywanym przez NTA małżonek dłużej żyjący zrzekł się prawa niepodzielnego dziedziczenia osady rentowej, najstarszy syn stał się w myśl § 11 ustawy z 8 czerwca 1896 dziedzicem niepodzielnym (Anerbe). W myśl § 30 ust. 6 tej ustawy w wypadku zniesienia kontynuowanej wspólności majątkowej zamiast terminu otwarcia spadku w całym szeregu okoliczności miarodajny jest termin zniesienia kontynuowanej wspólności majątkowej.

Według § 14 cyt. ustawy włość rentowa podlegająca niepodzielnemu dziedziczeniu przypada z mocy samej ustawy dziedzicowi niepodzielnemu jako jego własność i to ze skutkiem wstecznym od chwili otwarcia spadku wzgl. zniesienia kontynuowanej wspólności majątkowej. Okoliczność, że dziedzic niepodzielny stał się właścicielem osady, nie może być zatem nigdy wynikiem umowy podziału spadku wzgl. wspólności, lecz wyłącznie konsekwencją działania ustawy z 8 czerwca 1896. Dziedzic niepodzielny musi się wprawdzie z resztą współspadkobierców wzgl. uczestników wspólności rozliczyć co do wartości włości rentowej (oczywiście z uwzględnieniem § 18 ust. 2 cyt. ustawy), lecz nie jest to już podział wspólności, na mocy którego jeden współwłaściciel w myśl art. 131 u. o. s. otrzymuje cały majątek w naturze, spłacając innych współwłaścicieli. W wyniku bowiem działania § 14 ustawy z 8 czerwca 1896 włość rentowa, która prima facie należała do wspólności, zostaje ze skutkiem wstecznym z wspólności wyłączona, a dziedzic niepodzielny staje się z tym samym skutkiem wstecznym, działającym od chwili otwarcia spadku, jedynym jej właścicielem z obowiązkiem rozliczenia się co do wartości włości z innymi uczestnikami wspólności. Skutki te są w ustawie (§ 14) jasno wyrażone i w doktrynie zresztą bezsporne. Sporna jest jedynie konstrukcja praw dziedzica niepodzielnego. Większość autorów zajmujących się tym zagadnieniem wskazuje, że pozycja dziedzica niepodzielnego jest w swych skutkach najbardziej podobna do uprawnień zapisobiercy legatu windykacyjnego w prawie rzymskim (Enneccerus, Bürgerliches Recht, t. V, str. 499 p. 3; Dernburg, Bürgerliches Recht, t. V, str. 555 p. 7) tzn. legatu, który nie stwarza jedynie zobowiązania spadkobiercy do świadczenia przedmiotu zapisu, lecz na mocy którego przedmiot zapisu przypada ze skutkiem rzeczowym zapisobiercy, tak że tenże z chwilą otwarcia spadku staje się właścicielem przedmiotu zapisu. Jeden z autorów, Beismann (Die Rechtsstellung des Anerben, dysertacja getyngeńska 1931) wywodzi, że niepodzielne dziedziczenie stanowi antycypowany ustawowy podział spadku ze skutkiem rzeczowym z tym zastrzeżeniem, że dalsza umowa podziału, którą zawrą następnie spadkobiercy, dotyczy już tylko wartości włości niepodzielnego dziedziczenia, którą to wartość wlicza się do spadku wzgl. wspólności. Jednak według obu wymienionych konstrukcji, zgodnie zresztą z jasnym przepisem ustawy, włość odnośna staje się własnością dziedzica nie-

podzielnego nie na mocy umowy o dział wspólności, lecz wyłącznie na podstawie przepisów ustawy z 8 czerwca 1896. Włość rentowa zostaje zatem w razie dziedziczenia niepodzielnego wyłączona ze wspólności ze skutkiem wstecznym do otwarcia spadku wzgl. zniesienia kontynuowanej wspólności majątkowej. Umowa o podział wspólności nie może już dotyczyć włości rentowej, skoro przestała do wspólności należeć. Umowa działu nie może oczywiście obejmować przedmiotów już do wspólności nie należących. Do wspólności należy w razie dziedziczenia niepodzielnego tylko wartość pieniężna włości, obliczona według przepisów § 17 i n. ustawy z 8 czerwca 1896 z tym jednakże zaznaczeniem, że dziedzic niepodzielny dział swój już otrzymał.

W wypadku rozstrzygniętym przez NTA włość rentowa, która prima facie należała do wspólności i ją zupełnie wyczerpywała, gdyż innych przedmiotów wspólności nie było, przypadła jako własność jednemu z uczestników wspólności jako dziedzicowi niepodzielnemu. Dziedzic niepodzielny stał się przez to zobowiązany do rozliczenia z uczestnikami wspólności wartości pieniężnej włości według kwot uczestnictwa ich w wspólności; w myśl stanu faktycznego zrzekł się był zaliczenia mu jednej trzeciej wartości włości, przysługującej mu w myśl § 18 ustawy z 8 czerwca 1896 z góry przed innymi uczestnikami wspólności.

Ponieważ zastosowanie art. 131 i 132 u. o. s. w omawianym wypadku wymagałoby, aby współwłaściciel otrzymał cały majątek nieruchomy w naturze na mocy umowy o dział majątku wspólnego, — uważam, że z wyrokiem NTA zgodzić się nie można. Dziedzic niepodzielny stał się właścicielem włości rentowej nie na podstawie umowy o podział spadku, lecz na skutek działania ustawy z 8 czerwca 1896, a dokonany podział spadku wzgl. rozliczenie między spadkobiercami dotyczyło jedynie pieniężnej wartości włości niepodzielnego dziedziczenia.

Słusznie zauważył NTA, że po śmierci wpierw zmarłej żony nastąpiła kontynuowana wspólność majątkowa męża i dzieci na zasadzie § 1483 niem. kod. cyw. i że umowa notarialna z 12 marca 1935 „rozwiązuje" tę wspólność. NTA zaznacza, że umowa tego rodzaju podlega opłacie z art. 131 u. o. s. Z tym jednakże zgodzić się nie można. Kodeks cywilny niem. obejmuje kilka sposobów zakończenia kontynuowanej wspólności majątkowej i to jednostronnie lub przez umowę między pozostałym przy życiu małżonkiem a potomkami biorącymi udział w kontynuowanej wspólności (§ 1492), przez powtórny związek małżeński lub śmierć pozostałego przy życiu małżonka (§ 1493 i 1494) i w końcu przez wyrok sądowy (§ 1495 i 1496). W omawianym przypadku kontynuowana wspólność majątkowa została zakończona przez umowę notarialną z 12 marca 1935. Jestem zdania (wbrew wyrokowi NTA z 10 kwietnia 1935 l. rej. 2721/32, OPA 1295/35), iż umowa zawarta w myśl § 1492 niem. kod. cyw. w ogóle opłatom z art. 131, 132 u. o. s. nie podlega. Podlegać im może jedynie dział wspólności wynikający na skutek rozwiązania kontynuowanej wspólności w myśl cyt. § 1492. Po rozwiązaniu kontynuowanej wspólności wzgl. równocześnie z rozwiązaniem nastąpił dział wspólności, jednakże — jak wyżej starano się wykazać — włość niepodzielnego dziedziczenia przestała na skutek działania ustawy z 8 czerwca 1896 do wspólności należeć, a dział wzgl. rozliczenie dotyczyło jedynie wartości pieniężnej włości. Ponieważ jednakże w tym wypadku każdy uczestnik działów otrzymał na podstawie umowy działu tylko taką część, której wartość odpowiada jego udziałowi spadkowemu, obowiązek uiszczenia opłaty w myśl art. 132 u. o. s. nie powstaje. (Por. Przegląd Notarialny 1938 str. 163).

Dr Jan Sławski

2727.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek wyrównawczy: Podmiot podatku.

Podmiotami podatku wyrównawczego są płatnicy podatków państwowych, wymienionych w art. 1 ustawy z 20 marca 1931 poz. 172 Dz. Ust. wzgl. z 27 lutego 1937 poz. 104 Dz. Ust., tzn. osoby, na których imię w miarodajnym czasie był przypisany dany podatek państwowy.

Wyrok NTA z 9 marca 1939 l. rej. 5863/35 w sprawie Adama Strawińskiego i tow. przeciw Wydziałowi Powiatowemu sarneńskiemu w przedmiocie wymiaru podatku wyrównawczego za r. 1935/36.

Skarżącym wymierzył Zarząd Gminy Klesów podatek wyrównawczy od gruntów na r. 1935/36, biorąc za podstawę sumę wymierzonego im na ten rok podatku gruntowego. Skarżący wnieśli odwołanie, w którym zarzucili, że nie są już właścicielami opodatkowanych podatkiem gruntowym gruntów. Zarazem odwołanie zawierało pod adresem Urzędu Skarbowego w Łukowie prośbę o skreślenie skarżących z listy płatników podatku gruntowego. Władza pozwana nie uwzględniła odwołania, jako nie znajdującego oparcia w ustawie.

... Zarzut, że skarżący wskutek sprzedaży gruntów przestali być płatnikami podatku gruntowego, a tym samym i podatku wyrównawczego, uznał NTA za nieuzasadniony. Z aktów, a w szczególności też z końcowego zdania odwołania, wynika, że w miarodajnym czasie skarżący figurowali na liście płatników podatku gruntowego. Ta okoliczność jest sama przez się dostateczną podstawą do wymiaru skarżącym podatku wyrównawczego, którego podmiotami są m. i. „płatnicy" podatku gruntowego — a więc nie te osoby, na których ciąży w zasadzie obowiązek podatkowy w zakresie podatku gruntowego (właściciele gruntów), lecz te, które w miarodajnym okresie były „płatnikami", czyli te, na których imię był przypisany podatek gruntowy w tym czasie. Związanie podatku wyrównawczego z faktem opodatkowania podatkiem gruntowym, mające na celu uproszczenie jego wymiaru i zwolnienie władz gminnych od badania materialnych podstaw obowiązku podatkowego w dziedzinie podatku państwowego, może ten swój cel osiągnąć tylko przy tej interpretacji danego przepisu, że podmiotem podatku wyrównawczego jest osoba, będąca konkretnym płatnikiem podatku gruntowego, a więc jako płatnik tego podatku prowadzona przez właściwe władze w ewidencji, a nie osoba, której obowiązek podatkowy w zakresie podatku gruntowego musiałby dopiero być w drodze postępowania administracyjnego ustalany.

Skoro więc odwołanie zarzutu, że skarżący nie byli płatnikami podatku gruntowego w znaczeniu powyżej wyjaśnionym, nie podniosło, a akta wykazują, że wymiar podatku wyrównawczego został oparty na stanie faktycznym, zgodnym z przepisami ustawy, władza pozwana zasadnie odwołania nie uwzględniła....

Podatek dochodowy:

(Dalszy ciąg treści na str. 3-ej okładki)

Opłaty stemplowe:

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 100 ark. druku) zł 64.—
kwartalnie . . . . . . „ 16.—
Za jeden dział (podatkowy lub administracyjny):
rocznie . . . . „ 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Zakłady Graficzne „MONOLIT", Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5.81-92.